

Riina Tapaninen

VENÄLÄINEN SIVULIIKE ETELÄ-SAVON ENERGIA OY:N TALOUSHALLINNOSSA

Opinnäytetyö
Liiketalouden koulutusohjelma


Joulukuu 2012




MIKKELIN AMMATTIKORKEAKOULU

Mikkeli University of Applied Sciences

KUVAILULEHTI

 <p>MIKKELIN AMMATTIKORKEAKOULU Mikkeli University of Applied Sciences</p>		Opinnäytetyön päivämäärä 10.12.2012	
Tekijä(t) Riina Tapaninen		Koulutusohjelma ja suuntautuminen Liiketalouden koulutusohjelma, taloushallinto	
Nimeke Venäläinen sivuliike Etelä-Savon Energia Oy:n taloushallinnossa			
Tiivistelmä <p>Opinnäytetyöni tavoitteena on selvittää, miten venäläinen sivuliike huomioidaan suomalaisen pääyrityksen kirjanpidossa, tilinpäätöksessä ja verotuksessa. Tämän lisäksi tutkimuksen tavoitteena on kuvata pääyrityksen käytännössä koettu sivuliikkeen perustamisprosessi.</p> <p>Opinnäytetyöni teoreettinen viitekehys käsittelee venäläisiä eri yritysmuotoja ja niiden perustamista. Koska Venäjällä toimiva yritys on kohdemaassa kirjanpito- ja verovelvollinen, annetaan viitekehyksessä yleiskatsaus myös venäläisestä kirjanpidosta ja verotuksesta.</p> <p>Tutkimuksen toteuttamisessa käytettiin kvalitatiivista eli laadullista tutkimusmenetelmää. Tutkimusaineisto muodostuu haastatteluista. Pääyrityksestä tutkimusta varten haastateltavat henkilöt ovat välittömässä tekemisessä opinnäytetyön aiheen kanssa. Tämän lisäksi tutkimusongelman ratkaisemista varten on haastateltu yrityksen tilintarkastajaa. Haastattelut on toteutettu käyttämällä teema- ja avointa haastattelua.</p> <p>Tutkimuksen perusteella sivuliikkeen perustaminen Venäjälle on haasteellinen prosessi, joka vaatii aikaa ja ulkopuolista apua. Myös sivuliikkeen käsittely pääyrityksen taloushallinnossa aiheuttaa haasteita. Suurimpana haasteena sekä sivuliikkeen perustamisessa että sen taloushallinnon järjestämisessä pääyrityksessä ovat tarvittavan tiedon ja kirjallisuuden löytäminen. Opinnäytetyön johtopäätöksissä on esitetty lista asioista, joita täytyy pääyrityksen huomioida sivuliikkeen käsittelemisessä omassa taloushallinnossa.</p>			
Asiasanat (avainsanat) Venäjä, yritysmuodot, perustaminen, kirjanpito, verotus, rekisteröinti			
Sivumäärä 79 sivua + liitteet 12 sivua	Kieli Suomi	URN URN:NBN:fi:mamk-opinn2012b3093	
Huomautus (huomautukset liitteistä)			
Ohjaavan opettajan nimi Terttu Liimatainen		Opinnäytetyön toimeksiantaja Etelä-Savon Energia Oy	

DESCRIPTION

 <p>MIKKELIN AMMATTIKORKEAKOULU Mikkeli University of Applied Sciences</p>		Date of the bachelor's thesis 10. December 2012	
Author(s) Riina Tapaninen		Degree programme and option Business Management	
Name of the bachelor's thesis The Russian branch in the accounting of Etelä-Savon Energia Oy			
Abstract <p>The objective of this bachelor's thesis was to describe how the establishment of a Russian branch took place and how the bookkeeping of the Russian branch could be processed in the financial administration of the parent company. Etelä-Savon Energia Oy, an energy company in Mikkeli. The basis of the company's operations are in the company's own Pursiala power plant and the district heating and electricity network in the City of Mikkeli. Etelä-Savon Energia Oy is self-sufficient in power generation. Some of the wood fuels are imported from Russia where the company has two subsidiaries and a branch.</p> <p>The theoretical framework consisted of the following topics: Russian companies' forms, the establishment of a business in Russia and Russian bookkeeping and taxation. The study was executed as qualitative research. I interviewed three persons from Etelä-Savon Energia Oy and one interviewee was the company's auditor. Moreover, I discussed the topic with the Russian bookkeeper. The interviews were theme and open interviews.</p> <p>The study showed that the establishment of a branch was challenging and took time. Moreover, the accreditation needed help of a Russian lawyer. Several needed documents and information about accreditation was unavailable. Bookkeeping of the Russian branch in the accounting of the parent company was challenging, too. I have compiled a memo for the parent company on all that should be taken into account, so that the branch will be treated right in the parent company's own financial administration.</p>			
Subject headings, (keywords) Russia, companies forms, establishment, bookkeeping, taxation, registration			
Pages 79 pages + appendices 12 pages	Language Finnish	URN URN:NBN:fi:mamk-opinn2012b3093	
Remarks, notes on appendices			
Tutor Terttu Liimatainen		Bachelor's thesis assigned by Etelä-Savon Energia Oy	

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO	1
2	YRITYSTOIMINNAN MUODOT VENÄJÄLLÄ	2
2.1	Rajavastuuyhtiö OOO.....	3
2.2	Osakeyhtiöt OAO ja ZAO	4
2.3	Edustusto.....	7
2.4	Filiaali eli sivuliike	8
2.5	Yritystoiminnan perustaminen ja rekisteröinti	12
2.5.1	Rajavastuuyhtiö OOO.....	13
2.5.2	Edustusto ja filiaali	14
3	KIRJANPITO JA VEROTUS VENÄJÄLLÄ	18
3.1	Venäjän kirjanpidon ominaisuudet	18
3.2	Kirjanpitovelvollisuus ja kirjanpidon järjestäminen.....	22
3.3	Pääkirjanpitäjän rooli venäläisessä yrityksessä	23
3.4	Tase.....	24
3.5	Tuloslaskelma	25
3.6	Yrityksen verotus.....	28
4	TUTKIMUKSEN TOTEUTUS	35
4.1	Etelä-Savon Energia Oy	35
4.2	Tutkimusmenetelmä ja tutkimuksen toteutus	37
4.3	Tutkimusaineiston analysointi ja tutkimuksen luotettavuus.....	41
5	FILIAALIN TALOUSHALLINTO PÄÄYRITYKSESSÄ.....	43
5.1	Venäjän liiketoiminnoista vastaavan haastattelu	43
5.2	Talousjohtajan haastattelu	45
5.3	Kirjanpitäjän haastattelu	48
5.4	Taloushallinnon nykytilanne	49
5.5	Tilintarkastajan haastattelu	54
5.6	Tapaaminen venäläisen kirjanpitäjän kanssa.....	55
6	JOHTOPÄÄTÖKSET.....	57
6.1	Filiaalin perustaminen	57
6.2	Filiaalin taloushallinnon järjestäminen pääy yrityksessä	60
7	PÄÄTÄNTÖ	68

LÄHTEET	71
---------------	----

LIITTEET

- 1 Venäläinen tase
- 2 Venäläinen tuloslaskelma
- 3 Yhtenäistilikartta

1 JOHDANTO

Ajatus yritystoiminnan aloittamisesta Venäjällä saattaa monenkin ajatuksissa aiheuttaa paljon epäilyksiä. Ensimmäisinä tulevat varmasti mieleen yleisesti puhutut maan byrokratia, korruptio ja epävarmuus. Venäjä on kuitenkin iso maa, jossa on paljon ihmisiä, jotka tarvitsevat erityyppisiä hyödykkeitä, ja yrityksiä, jotka ovat valmiita tekemään länsimaisten yritysten kanssa yhteistyötä.

Elinkeinoelämän keskusliiton mukaan Venäjä on Suomen tärkein ulkomaakauppakohde ja siitä tulee vuosi vuodelta yrityksillemme suurin investointien kohdema (Laukkanen 2011). Myös venäläisten luottamus suomalaisia tuotteita kohtaan on suuri. Esimerkiksi Pietarissa sijaitsevassa Prismassa suomalaiset elintarvikkeet ovat venäläisiin tuotteisiin verrattuna huomattavastikin kalliimpia, mutta menekki siitä huolimatta on hyvä ja kuluttajien mukaan suomalaisten tuotteiden valikoimaa voisi laajentaa. (Aaltonen 2012.)

Vuonna 2010 Venäjällä toimi kansainvälisen liikkuvuuden ja yhteistyön asiantuntijaorganisaatio CIMO:n mukaan 600–800 suomalaista yritystä ja Tilastokeskuksen mukaan suomalaiset tytäryhtiöt työllistivät vuonna 2010 Venäjällä 50 610 henkilöä. Luvut kertovat, että yritykset ovat uskaltaneet harjoittaa yritystoimintaa naapurimaassa.

Yritystoimintaa voi Venäjällä harjoittaa eri yritysmuotoina. Opinnäytetyöni yhtenä tavoitteena on kuvata Venäjällä käytettäviä yritysmuotoja. Työssäni käsitellään yritysten eniten käyttämiä yhtiömuotoja, henkilöyhtiöt on jätetty työn ulkopuolelle. Koska Venäjällä toimiva yritys on kohdemaassa kirjanpito- ja verovelvollinen, on opinnäytetyön toisena tavoitteena antaa lukijalle tietoa Venäjän kirjanpidosta ja verotuksesta. Näistä osioista koostuu opinnäytetyön teoreettinen viitekehys.

Toimeksiantajana työlleni on mikkeliäinen energiayhtiö Etelä-Savon Energia Oy, josta käytän jatkossa myös lyhennettä ESE. Yritys omistaa Venäjällä kaksi tytäryhtiötä ja sivuliikkeen eli filiaalin. Filiaali tuo mukanaan useita uusia taloushallinnollisia haasteita. Työssäni tutkimusongelmana on tutkia, mitkä ovat ne haasteet ja miten yrityksen tulee huomioida ne niin, että filiaalin taloushallinto on pääyrityksen taloushallinnossa hoidettu Suomessa voimassaolevan lainsäädännön ja yrityksen tarpeiden mukaisesti.

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää filiaalin käsittely sekä pääyrittäjien kirjanpidossa, tilinpäätöksessä että verotuksessa ja näin edistää taloushallinnon rutiinien hoitamista. Työn tarkoituksena on myös kuvata käytännössä koettu filiaalin perustamisprosessi ja selvittää yrityksen sisäiset raportointitarpeet filiaalin toiminnasta.

Opinnäytetyön tutkimusmenetelmänä käytän kvalitatiivista eli laadullista tutkimusmenetelmää. Tutkimuksen suoritan pääasiassa henkilöhaastatteluina. Haastateltavana ovat ESE:n taloushallinnon osaston henkilöt, Venäjän liiketoiminnasta vastaava henkilö ja yrityksen yksi tilintarkastajista. Työhöni sisällytän myös venäläisen kirjanpitäjän kanssa käydyssä keskustelussa esille tulleita asioita venäläisestä kirjanpidosta ja verotuksesta. Työni päätän johtopäätöksiin ja päätäntöön.

2 YRITYSTOIMINNAN MUODOT VENÄJÄLLÄ

Yritystoimintaa Venäjällä voi suomalainen yritys harjoittaa usealla eri tavalla:

- tekemällä sopimuksen venäläisen yhteistyökumppanin kanssa
- rekisteröimällä edustuston
- perustamalla filiaalin eli sivuliikkeen
- perustamalla tytäryrityksen
- ostamalla valmiin yrityksen
- perustamalla yhteisyrityksen venäläisen kumppanin kanssa (Honkanen 2011, 69–70).

Kaikki yritykset eivät kuitenkaan Venäjällä välttämättä pärjää. Venäjälle menevällä yrityksellä täytyy olla tarkkaa tietoa siitä, mitkä ovat toiminnan odotukset, millaisia yhteistyökumppaneita halutaan ja miten koko toiminta pitäisi organisoida niin, että odotukset myös täyttyisivät. Koko toimintamallin tarkka läpimiettiminen on suositeltavaa. (Honkanen 2011, 14.) Oman yrityksen perustaminen on Suomalais-Venäläinen kauppakamariyhdistyksen (2005, 13) mukaan paras vaihtoehto, koska sillä tavalla pystytään valvomaan omia etuja ja välttämään mahdollisilta omistajuus- ja hallintaoikeusriidoilta. Sillä menetelmällä voi yritys myös varmistaa, että viestintä, myynti ja markkinointi tapahtuvat yrityksensä näköisenä ja haluamalla tavalla.

Seuraavaksi käsitellään yritysten eniten käyttämiä eri yritystoiminnan muotoja. Esitellään rajavastuuyhtiö ООО ja osakeyhtiömuodot ОАО ja ЗАО, jotka ovat juridisia henkilöitä, sekä edustusto ja filiaali, jotka ovat ei-itsenäisiä oikeushenkilöitä. Koska filiaali on tämän opinnäytetyön pääaiheena, käsitellään tätä yritystoiminnan muotoa pääyrityksen näkökulmasta katsottaen tarkemmin.

2.1 Rajavastuuyhtiö ООО

Rajavastuuyhtiöstä on Venäjällä oma laki No14–FZ 8.2.1998. Laissa on kuusi lukua, joissa määritellään yhtiön perustamis-, muuttamis- ja lopettamistoimenpiteet sekä yhtiön oikeudet ja velvollisuudet (Rajavastuuyhtiölaki 14/1998).

Rajavastuuyhtiö, lyhenne ООО (obshchestvo s organichennoj otvetstvennostyu), on venäläisistä yritysmuodoista suosituin. Se on yhtiömuoto, jossa ei ole osakkeita, vaan pääoma on jaettu osuuksiin ja jokaisen omistajan vastuu rajoittuu siihen sijoitetun pääoman määrään. (Tiri 2009, 249.) Vastaavaa yhtiömuotoa Suomessa ei ole. Ominaisuuksiltaan se vastaa lähinnä saksalaista GmbH– ja ranskalaista S.A.R.L.-yhtiömuotoa. (Honkanen 2011, 72.)

Rajavastuuyhtiön suosion yksi syy on se, että sen osuuksia ei tarvitse rekisteröidä, koska ne eivät kuulu arvopaperilainsäädännön piiriin. Tämä seikka helpottaa yhtiön hallinnointia. (Tiri 2009, 249.) Koska osuuksia ei tarvitse rekisteröidä, kuten osakkeita, tarkoittaa tämä myös sitä, että niitä ei voi vaihtaa kuten tavallisia osakkeita (Azeem 2002, 197). Rajavastuuyhtiön osakkailla on etuoikeus lunastaa yhtiöstä eroavan osakkaan osuudet (Honkanen 2011, 72).

Rajavastuuyhtiössä voi lain 1. luvun 7. §:n mukaan olla osakkaita enintään 50. Tapauksessa, jossa osakkaiden määrä jonkun vuoden aikana nousee yli sallitun, on yhtiömuoto muutettava kuluvan vuoden aikana. Rajavastuuyhtiön voi perustaa yksittäinen henkilö, useat henkilöt tai yhtiö yksin. Erikoispiirteensä on se, että sitä ei voi kuitenkaan perustaa yhtiö, jonka perustajana on yksi henkilö ja sen osuuksia eivät ilman poikkeustapauksia voi omistaa valtion tai alueen viranomaisyhtiöt. (Rajavastuuyhtiölaki 14/1998.)

Yhtiön peruspääoma määritellään yhtiöjärjestyksessä ja sen täytyy olla vähintään sata kertaa minimipalkka, $100 \times 100 = 10\,000$ ruplaa (Tiri 2007, 223). Oma pääoma ei voi laskea alle sen summan. Jos näin tapahtuu, yhtiö on purettava. Huomioitava on kuitenkin seikka, että purkuehdotus täytyy lähteä liikkeelle velkojalta, viranomainen sitä automaattisesti ei pura. (Honkanen 2011, 72–73.)

Yhtiön pääoman voi suorittaa joko rahana, apporttina tai arvopapereina. Jos pääoma suoritetaan muuna vastikkeena kuin rahana, yhtiön omistajat ja apporttiomaisuuden arvioija ovat kolmen vuoden ajan yhtiön rekisteröimisestä alkaen toissijaisesti vastuussa yhtiön sitoumuksista apporttiomaisuuden todellisen arvon ylittävältä osalta siinä tapauksessa, jos käy ilmi, että yhtiön omaisuus ei ole riittävä. Muissa tapauksissa yhtiö on vastuussa tehdyistä sitoumuksista ainoastaan omalla omaisuudellaan. Tämä on olennainen tieto tällaisen yhtiön yhteistyökumppanille. (Rajavastuuyhtiölaki 14/1998; Tiri 2009, 249.)

Rajavastuuyhtiön pakolliset hallintoelimet ovat yhtiökokous ja pääjohtaja. Vapaaehtoisesti voidaan yhtiöjärjestyksessä määrittää, että yhtiölle on valittava johtajaneuvosto. Johtajaneuvoston tehtävätkin, esim. pääjohtajan valinta, yhtiön olennaisista kaupoista päättäminen yms., voidaan määrittää yhtiöjärjestyksessä. Yhtiöjärjestyksessä voi määrittää myös tavan, miten jäsenet johtajaneuvostoon valitaan. (Honkanen 2011, 73.)

Rajavastuuyhtiö on raportointivelvollinen Venäjän viranomaisille. Raportointivelvollisuudet muihin osakeyhtiömuotoihin verraten ovat kuitenkin pienemmät. (Honkanen 2011, 72.) Koska rajavastuuyhtiön osuuksia ei tarvitse rekisteröidä arvopaperimarkkinakomiteassa, arvopaperilainsäädännön määräykset ei koske tätä toimintamuotoa eikä siinä vaadittuja useita raporttejakaan tarvitse antaa (Tiri 2007, 222). Rajavastuuyhtiö vastaa kohdemaassa vaadittavista velvoitteista ensisijaisesti itse. Emoyhtiö ja yhtiön johto voivat joutua toissijaiseen vastuuseen maksukyvyttömyys- ja konkurssitilanteissa. (Tiri 2010, 58.)

2.2 Osakeyhtiöt OAO ja ZAO

Osakeyhtiömuotoja Venäjällä on kaksi:

- 1) ZAO (zakrytoe akcionernoe obshchestvo), suljettu osakeyhtiö, joka vastaa suomalaista oy:tä
- 2) OAO (otkrytoe akcionernoe obshchestvo), julkinen/avoin osakeyhtiö, joka vastaa suomalaista oyj:tä (Azeem 2002, 196–197).

Ulkomaiset yritykset perustavat yleensä ZAO-muotoisen yrityksen. OAO-muotoinen yhtiömuoto on yleisin pankeilla, vakuutusyhtiöillä ja suurilla tavarayhtiöillä. (Tärkeää tietoa Venäjästä 2012).

Osakeyhtiöiden pääerot on esitetty taulukossa 1.

TAULUKKO 1. OAO:n ja ZAO:n erot (Tiri 2009, 250)

OAO/Avoin osakeyhtiö/Oyj	ZAO/Suljettu osakeyhtiö/Oy
<ul style="list-style-type: none"> • osakeanti julkinen • osakkeiden lukumäärä voi olla yli 50 • osakkeita voi ostaa ja myydä vapaasti • ei etuoikeutta ostaa muiden osakkaiden myynnissä olevia osakkeita • vähimmäispääoma 1000 kertaa minimipalkka (1000x100 ruplaa) 	<ul style="list-style-type: none"> • osakkeet tietyillä henkilöillä, perustajilla tai muilla etukäteen määrätyillä henkilöillä • osakkeiden lukumäärä korkeintaan 50 • osakkeenomistajilla etuoikeus muiden osakkeiden ostamiseen • yhtiöjärjestyksessä voidaan yhtiölle antaa oikeus omien osakkeiden ostamiseen • vähimmäispääoma 100 kertaa minimipalkka (100x100 ruplaa)

Venäjän duumalle on esitetty käsittelyyn lakiluonnos, jossa ehdotetaan osakeyhtiöiden yhtenäistämistä niin, että jako suljettuihin ja avoimiin osakeyhtiöihin lopetettaisiin ja tilalle tulisi yksi yhtenäinen, molempien yhtiöiden erikoispiirteet huomioiva toimintamuoto (Tiri 2009, 251).

Osakeyhtiöiden perustamisesta, muuttamisesta, lopettamisesta, velvollisuuksista, osakepääomasta, hallintoelimistä, talouden järjestämisestä ja valvonnasta sekä osakkaiden velvollisuuksista ja oikeuksista säätelee laki No 208-FZ 26.12.1995 ja siihen 7.8.2002 tehdyt muutokset (Osakeyhtiölaki 208/1995).

Venäläisessä yhtiöoikeudessa on määritelty, että osakeyhtiöiden kaikki osakkeet ja osakeannit on rekisteröitävä Venäjän arvopaperikomiteassa. Ilman rekisteröintiä osakkeita ei voi myydä, osakepääomaa ei voi korottaa eikä saa tehdä mitään muutoksia yhtiöjärjestykseen. Osakkeiden rekisteröinti on monimutkainen prosessi, johon tarvitaan useita asiakirjoja. Prosessin monimutkaisuus riippuu siitä, onko kyseessä OAO- tai ZAO-muotoinen yhtiö. Rekisteröinnin laiminlyönnistä voi saada huomattavia sakkorangaistuksia. Suurimmat yhtiöt ovat velvollisia toimittamaan myös osakkeita koskevia raportteja arvopaperikomiteaan määräajoin ja tietyissä tapauksissa jopa kuukausittain. (Azeem 2002, 197.) Jo näiden pakollisten, osakkeita koskevien velvollisuuksien takia, osakeyhtiö yritysmuotona on huomattavasti kalliimpi vaihtoehto kuin rajavastuuyhtiö (Honkanen 2011, 70).

Osakeyhtiön osakepääoma muodostuu omistajien sijoituksista ja peruspääoma on se määrä, millä yhtiö vastaa sitoumuksistaan. Kuten Suomessa, niin Venäjälläkin osakkeet voivat olla joko tavallisia tai etuoikeutettuja. Osakepääoman suuruus on määritelty yhtiöjärjestyksessä ja sen voi suorittaa joko rahana, arvopapereina tai apportiomaisuudella. (Tiri 2007, 224.)

Osakeyhtiön erikoisuus on pakollisen vararahaston olemassaolo. Vararahaston suuruus täytyy olla vähintään viisi prosenttia osakepääomasta. Sen tarkoitus on kattaa mahdolliset tulevat tappiot. (Miten eroavat toisistaan ZAO ja OOO? 2012; Tiri 2009, 251.)

Osakeyhtiön hallintoelimenä toimii kerran vuodessa kokoontuva yhtiökokous. Yhtiökokouksen oikeuksia ja velvollisuuksia, kokouksen järjestämistä ja siihen liittyviä asiakirjoja käsitellään lain 7. luvussa. (Osakeyhtiölaki 208/1995.) Pääpiirteiltään venäläinen yhtiökokous oikeuksineen ja velvollisuuksineen ei poikkea suomalaisesta yhtiökokouksesta. Osakeyhtiön muita hallintoelimiä ovat hallintoneuvosto ja hallitus. Hallituksen yksi tehtävä on nimittää yhtiölle pääjohtaja, joka toimii hallituksen päätösten käytäntöön panijana. Venäläinen pääjohtaja vastaa suomalaista toimitusjohtajaa. (Tiri 2009, 251.)

2.3 Edustusto

Edustusto on ulkomaisen oikeushenkilön yksikkö, joka suojaa sen etuja ja toimii oikeushenkilön edustajana (Suomalais-Venäläinen kauppakamariyhdistys 2005, 38). Edustusto ei ole juridinen henkilö ja sillä ei ole oikeutta harjoittaa liiketoimintaa. Ainoastaan markkinointi, asiakashankinta, markkinoiden seuraaminen ja muut ei-kaupalliset tehtävät ovat luvattuja toimia. Emoyhtiö vastaa kokonaisuudessaan edustustonsa vastuista ja velvoitteista. (Honkanen 2011, 87.)

Edustusto on hyvä yritysmuoto yritykselle sen alkuvaiheessa. Edustuston kautta yritys voi seurata markkinoiden kehittymistä, tutustua Venäjän liiketoiminnan ominaisuuksiin, hankkia itselleen asiakkaita ja turvata omien tuotteiden näkyvyyden. (Suomalais-Venäläinen kauppakamariyhdistys 2005, 38.) Edustustona voi toimia esimerkiksi yrityksen vientikaupan myyntikonttori (Nykänen 2007).

Huomioitava on, että koska edustusto ei ole juridinen henkilö, mahdollisten kauppasopimusten allekirjoittaminen on vaikeata. Paras tapa on allekirjoittaa sopimukset pääyrityksen kohdemaassa. Toisena vaihtoehtona on valtuuttaa siihen joku edustuston työntekijöistä yksilöidyllä valtakirjalla. Tämä on kuitenkin riskialtis vaihtoehto. (Honkanen 2011, 87.)

Koska edustusto ei voi harjoittaa liiketoimintaa, eikä toiminnanmuodolla ole kiinteää toimipaikkaa, on se vapautettu Venäjän tuloverosta. Venäjän veroviranomainen voi kuitenkin suorittaa tarkastuskäyntejä edustustoon. Jos tarkastuksen yhteydessä käy ilmi, että kaupallista toimintaa on harjoitettu, edustustoa voidaan verottaa. Pahimmassa tapauksessa käytetään harkintaverotusta. (Tiri 2009, 245.) Jo laskun välittäminen tai välittämisen avustaminen asiakkaalle voi aiheuttaa sen, että edustuston katsotaan harjoittavan verotuksellisesti kaupallista toimintaa (Honkanen 2011, 88).

Edustuston kirjanpito ja taloudellinen raportointi poikkeavat tytäryhtiön vastaavista velvollisuuksista. Ne ovat yksinkertaisempia ja laajuudeltaan pienempiä. (Honkanen 2011, 88.) Edustusto perustetaan määräajaksi, yhdeksi–kolmeksi vuodeksi. Määräajan umpeutumisen jälkeen on se rekisteröitävä uudelleen ja kaikki siitä johtuvat rekisteröintikulut maksettava uudestaan. (Honkanen 2011, 88.)

Neuvostoliiton aikana edustuston perustaminen oli ainoa keino ulkomaiselle yritykselle Venäjän markkinoille pääsemiseksi. Edustustolla oli myös useita helpotuksia, kuten esimerkiksi edustuston työntekijät oli vapautettu työluvista. Siihen on tullut muutos ja nykypäivänä luvat on hankittava. Edustusto voi tuoda väliaikaisesti, kuitenkin korkeintaan kahdeksi vuodeksi, maahan tullivapaasti irtainta omaisuutta. Vähäisen omaisuuden tuonti ei kuitenkaan ole kannattavaa, vaan tarvittava ostetaan paikan päältä. Muun muassa nämä seikat oikeudellisten seikkojen ohessa ovat vaikuttaneet siihen, että edustuston perustaminen ei ole enää kovinkaan suosittua. (Tiri 2009, 245; Honkanen 2011, 88.)

2.4 Filiaali eli sivuliike

Nykysuomen käyttötiedon (Sorsa & Turtia 1997, 84) mukaan filiaali tarkoittaa sivuliikettä, laitoksen tai liikkeen haaraosastoa, sivukonttoria tai -myymälää. Suomen Kaupparekisterilaissa (129/1979) käytetään filiaalista termiä sivuliike. Tässä opinnäytetyössä käytetään kohdemaassa, Venäjällä, käytettävää termiä filiaali. Joissakin tapauksissa, lähinnä aiheeseen liittyvästä lähdekirjallisuudesta riippuen, käytetään myös termiä sivuliike.

Venäjän siviililain mukaan filiaali ei ole Venäjällä itsenäinen juridinen yksikkö vaan se on sen perustajayrityksen juridinen osa (Matilainen 2012 b). Filiaali voi harjoittaa liiketoimintaa ja yleensä pääyritys perustaakin filiaalın harjoittamiseen samaa liiketoimintaa kuin kotimaassa. Filiaalilla on oikeus suorittaa kaikkia toimintoja, edustus-toiminnot mukaan lukien, pääyrityksen nimissä. Pääyritys vastaa rajoituksetta filiaalın toiminnasta, velvoitteista ja vastuista. (Suomalais-Venäläinen kauppakamariyhdistys 2005, 38; Tiri 2009, 248.) Filiaali, kuten edustustokin, perustetaan määräajaksi. Määräaika voi olla yhdestä viiteen vuoteen. (Tiri 2007, 218, 221.)

Liiketoimintaa harjoittava filiaalilla on kiinteä toimipaikka, minkä kautta sille syntyy verovelvollisuus ja siten filiaali maksaa harjoittamastaan liiketoiminnasta tuloverot Venäjälle. Filiaalın kirjanpito täytyy hoitaa myös Venäjällä, koska paikallisille viranomaisille on esitettävä säännöllisesti lainsäädännön mukaiset pakolliset raportit. Suomessa filiaalın toiminta on yksi pääyrityksen liiketoiminnoista, joka yhdistetään pääyrityksen kirjanpitoon ja sen toimintaa seurataan esimerkiksi sille avattujen tilien tai kustannuspaikan kautta. (Matilainen 2012 b.) Sivuliikkeen kirjanpito on järjestettävä

niin, että siitä voi luotettavasti selvittää sivuliikkeen verotettavan tuloksen (Tuokko 2007, 44).

Kirjanpito

Filiaalin kirjanpidon yhdistäminen pääyrittäjän kirjanpitoon voi Matilaisen (2012 b) mukaan tapahtua kahdella eri tavalla:

- filiaalin tilinpäätös yhdistetään pääyrittäjän kirjanpitoon
- filiaali toimittaa kaikki tositteet Suomeen, jossa ne kirjataan tapahtumittain pääyrittäjän kirjanpitoon.

Kirjanpitoa laadittaessa on pääyrittäjän huolehdittava siitä, että kaikkia Suomen ja Venäjän eri lakien mukaisia vaatimuksia noudatetaan. Filiaalin taloudellisissa tositteissa täytyy Venäjällä olla filiaalin johtajan ja pääkirjanpitäjän allekirjoitukset. Johtajana ja pääkirjanpitäjänä voi kylläkin toimia sama henkilö, jos pääyrittäjä näin päättää. Tämä ratkaisu helpottaa filiaalin hallinnointia. (Matilainen 2012 b.)

Suomeen toimitettavat tositteet ovat yleensä kopioita alkuperäisistä, koska Venäjän lain mukaan heidän kirjanpidossa ja verotuksessa täytyy olla alkuperäiset tositteet (Matilainen 2012 b). Suomen kirjanpitolautakunnan antaman 1.2.2011 yleisohjeen kirjanpidon menetelmistä ja aineistosta kohdan 2.3. Tositteiden laatiminen ja käsittely mukaan alkuperäisen tositteiden paperiversion puuttuminen suomalaisesta kirjanpidosta ei ole lainvastaista. Yleisohjeessa sanotaan, että ” Paperilta kuvatun tositteiden tai muun kirjanpitoaineiston tulee olla tulostettavissa paperille selväkieliseen muotoon ja värejä lukuun ottamatta samanlaisena kuin tosite tai muu aineisto oli alkuperäisenä”. Rekola-Niemisen (2012, 43) mukaan ulkomailla syntyneitä, mutta suomalaiseen kirjanpitoon kuuluvaa tositetta saadaan säilyttää sen syntymisvaltiossa olevassa yrityksen toimipisteessä, mutta tarpeen vaatiessa alkuperäiset tositteet tai oikeaksi todistetut kopiot niistä täytyy toimittaa Suomeen.

Tositteen sisältövaatimuksissa täytyy huomioida eri lakien vaatimukset niin, että tosite on lainmukainen sekä Venäjällä että Suomessa (Penttilä ym. 2003, 38). Huomioon on myös otettava, että kirjanpitoaineiston lopullisessa säilyttämisessä noudatetaan Suomen kirjanpitolain ja kirjanpitolautakunnan 1.2.2011 annetun yleisohjeen mukaisia säilytysaikoja, vaikka kohdemaan laki määräisikin muuta. Yleisohjeen mukaan kirjan-

pitokirjat, tililuettelo ja tasekirja on säilytettävä 10 vuotta tilikauden päättymisestä. Tilikauden tositteet sekä muu liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto on säilytettävä tilikauden päättymisen jälkeen vähintään kuusi vuotta. (Rekola-Nieminen 2012, 44–45.)

Pääyriksen ja sivuliikkeen välisistä mahdollisista tavaravirroista, palveluista, ko-roista ym. tapahtumista täytyy laatia omat tositteet ja sisällyttää ne kummankin osa-puolen kirjanpitoon. Tapahtumat ovat sisäisiä ostoja ja myyntejä, joiden vastatileinä käytetään saamis- ja velkatilejä. Myös pääyriksen mahdolliset rahanvirrat sivuliik-keeseen tai toisin päin käsitellään sivuliikkeen kirjanpidossa saamisena tai velkana, vaikkakin pääyriksen osalta ne ovat rahatilien välisiä siirtoja. Pääyriksen kirjanpi-dossa kaikki pääyriksen ja sivuliikkeen väliset tapahtumat täytyy eliminoida. Tapa-uksessa, jossa sivuliikkeen ja pääyriksen kirjanpidot yhdistetään kerran tilikauden aikana tai kuukausittain, eliminointi tapahtuu niin, että saldot yhdistetään ja keskinäi-set tapahtumat eliminoidaan. Jos sivuliikkeen tapahtumat kirjataan pääyriksen kir-janpitoon tapahtumakohtaisesti, keskinäiset tapahtumat eliminoidaan suoraan. (Tuok-ko 2007, 44.)

Kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä täytyy noudattaa Kila:n 13.12.2005 annettua Yleis-ohjetta ulkomaanrahan määräisten saamisten ja muiden sitoumusten muuttamisesta euromääräiseksi. Ohjeen mukaan tilinpäätöksen yhteydessä ulkomaanrahan määräis-ten saamisten, velkojen ja muiden sitoumusten muuntamisessa Suomen rahaksi, on käytettävä tilinpäätöspäivän kurssia. Tilikauden aikana valuuttamääräisten liiketapahtumien kirjaamisessa on noudatettava seuraavia kirjausmenetelmiä:

- Käteismaksutapahtumat: käteismaksutapahtumat kirjataan kirjanpitoon päivit-täin. Kirjauksissa käytetään kunkin päivän valuuttakurssia tai vaihtoehtoisesti voidaan käyttää viikkokurssia tai ennalta sovittua kuukauden kiinteätä kurssia siinä tapauksessa, jos syntyvä valuuttaero on vähäinen.
- Muut erät: muut erät voidaan kirjata euromääräisesti kirjanpitoon vähintään kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella neljän kuukauden ku-luessa käytetyn jakson päättymisestä. Vastaavaa menetelmää voidaan käyttää myös ulkomailla sijaitsevan sivuliikkeen kirjanpidossa. Liiketapahtumat muunnetaan euroiksi pääsääntöisesti tapahtuman syntymispäivän kurssia käyt-tämällä, mutta myös viikkokurssin tai ennalta sovitun kuukauden kiinteän

kurssin käyttäminen on mahdollista, kunhan noudatetaan hyvän kirjanpitotavan mukaista olennaisuuden periaatetta.

- Kurssierojen kirjaaminen: yleisperiaate on, että menoista ja tuloista syntyvät kurssierot kirjataan niiden oikaisueriksi niin, että myyntisaamisten kurssierot kirjataan liikevaihtoon ja ostovelosta syntyneet kurssierot ostoihin. Mutta jos menojen tai tulojen kurssierot ovat vähäisiä, ne voidaan olennaisuuden periaatetta noudattaen käsitellä kirjanpidossa rahoituserinä. Lainojen ja velkojen kurssierot käsitellään rahoitustuottojen ja -menojen ryhmässä.

Sivuliikkeen tuloslaskelma ja tase noudattavat tavanomaisia tuloslaskelma- ja tasekaavoja. Erona on ainoastaan oman pääoman esittäminen, koska se muodostuu kertyneistä voitoista ja tappioista. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että jos esimerkiksi tulos on tappiollinen, sivuliike on velkaa pääyrittäjälle. Sivuliikkeen taseessa tappiollinen tulos esitetään velkana pääyrittäjälle. Muutenkin on suositeltava, että kaikki pääyrittäjän ja sivuliikkeen väliset saamiset ja velat esitetään joko taseessa tai liitetiedoissa. (Tuokko 2007, 44.)

Kirjanpitolautakunta on 12.9.2006 antanut yleisohjeen yrityksille toimintakertomuksen laatimisesta. Sen mukaisesti tilinpäätöksen yhteydessä on pääyrittäjän toimintakertomuksessa annettava tiedot ulkomailla sijaitsevista sivuliikkeistä. Suositeltava on ilmoittaa sivuliikkeen ulkomailla rekisteröity nimi, numero ja osoite. Jos yhtiöllä ei ole toimintakertomuksen laatimisvelvollisuutta, Osakeyhtiölain 8. luvun 5 § mukaisesti vastaavat tiedot ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Tuloverotus

Kiinteän toimipaikan tuloksena pidetään sen nettotulosta eli tulosta, jossa on huomioitu yrityksen johtamisesta ja hallinnosta syntyneet kulut riippumatta siitä, ovatko ne syntyneet filiaalissa sijaintimaassa, Venäjällä, vai muualla. Suomen verolainsäädännön mukaan filiaalissa toiminnasta täytyy veroilmoituksen liitteenä esittää lomake 75 Laskelma ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan tuloksesta. Lomakkeella on oma paikka, jossa edellä mainitut kulut täytyy erikseen esittää. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2011, 229; Verohallinto 2012.)

Mahdollisista Venäjälle maksetuista tuloveroista pääyritys saa hyvityksen omista tuloveroista Suomessa, koska Venäjän ja Suomen hallitusten välillä on solmittu sopimus kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Hyvitys ei tapahdu automaattisesti, vaan sitä täytyy erikseen anoa veroilmoituksen liitteenä annettavalla lomakkeella 70 Vaatimus kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Lomake annetaan myös tapauksissa, joissa ulkomaille maksettua veroa ei ole ollut mahdollista edellisenä vuonna hyvittää, koska Suomessa maksettavan veron määrä on ollut hyvitettyä veroa pienempi. Yritys ei kuitenkaan menettää maksettuja veroja, vaan sen voi tuloverotuksessa vähentää seuraavan viiden vuoden aikana. (Valtiosopimus 110/2002; Verohallinto 2012.)

Filiaalin mahdollisen tappion osaltakin sovelletaan verosopimuksen mukaista hyvitysmenetelmää. Tämä tarkoittaa, että filiaalin tappio vähennetään Suomesta saadusta tulosta. Filiaalin tappio voi sisältyä myös pääyrittäjän vahvistettuun tappioon, joka vähennetään verotuksessa tulevana vuosina. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2011, 229–230.)

2.5 Yritystoiminnan perustaminen ja rekisteröinti

Yrityksen perustaminen Venäjälle vaatii useita asiakirjoja ja aikaa. Tarvittavien asiakirjojen huolellinen ja perusteellinen valmistelu ovat ehdottomia edellytyksiä perustamisen ja rekisteröinnin onnistumisessa. (Lehto 1995, 268.) Yrityksen rekisteröintitoimenpiteisiin tarvitaan yleensä juristi. Pätevän, englantia puhuvan ja kohtuuhintaisen juristin saaminen voi olla vaikeata. Yritys voi omalta osaltaan nopeuttaa rekisteröintiä valmistelemalla kaikki asiakirjat valmiiksi Suomessa, teettää niistä viralliset käännökset ja vahvistaa ne notaarilla. Tässä on kuitenkin riski, että joitakin asiakirjoja jää puuttumaan, koska lista asiakirjoista on pitkä. Toiminnan perustamiseksi täytyy varata aikaa yhdestä kuuteen kuukauteen. (Tärkeää tietoa Venäjästä 2012.)

Erinomainen ensitietolähde yrityksen perustamisesta löytyy Venäjän veroviranomaisen kotisivuilta www.nalog.ru. Siellä on lyhyt opas, How to start a business?, yritystoiminnan aloittamisesta ja yrityksen perustamisesta englannin kielellä. Oppaassa on lueteltu myös tarvittavat perustamisasiakirjat ja niiden rekisteröintiohjeet.

Seuraavaksi kuvataan suomalaisten eniten käyttämän rajavastuuyhtiön sekä edustuston ja filiaalin perustamista ja rekisteröintiä.

2.5.1 Rajavastuuyhtiö OOO

Kun suomalainen yhtiö on päättänyt perustaa Venäjälle OOO-muotoisen tytäryhtiön, täytyy ensiksi hoitaa kuntoon tarvittava dokumentaatio, hankkia toimitilat ja valita pääjohtaja. Toimitiloja varten täytyy tehdä esisopimus vuokranantajan kanssa ja saada häneltä takuukirje. Osoitteen todellinen olemassaolo on olennainen seikka, koska sillä menetelmällä viranomaiset haluavat estää sellaisen tilanteen, että samaan osoitteeseen rekisteröitäisiin useita yrityksiä ilman, että siellä harjoitettaisiin liiketoimintaa. (Tiri 2010, 64.)

Emoyhtiön täytyy toimittaa Venäjälle virallisen kääntäjän kääntämä kaupparekisteriote, hallituksen päätös tytäryrityksen perustamisesta, valtakirja paikalliselle juristille yrityksen rekisteröinnin hoitamiseksi ja pankkitilin avaamiseksi sekä perustajayhtiön toimitusjohtajan ja perustettavan yhtiön pääjohtajan passien kopiot. Kaikki asiakirjat on toimitettava vahvistettuina ja apostilloituina. (Honkanen 2011, 82, 198.) Apostille on valtion toimivaltaisen viranomaisen asiakirjalle antama todistus siitä, että asiakirja on aito ja laillinen (Eriksson 1998, 393). Jos asiakirja on toimitettava Haagin yleissopimuksen hyväksyneelle valtion viranomaisille, Apostille-todistuksen saa asiakirjoille maistraatin julkiselta notaarilta. Jos asiakirjat toimitetaan valtiolle, joka ei ole Haagin yleissopimusta hyväksynyt, Apostille-todistus täytyy hakea Ulkoasianministeriöstä. (Apostille-todistus 2012.)

Rajavastuuyhtiön perustamisen seuraava askel on pääjohtajan valinta. Sen jälkeen laaditaan yhtiöjärjestys, joka rekisteröidään verotoimistossa. Suomalaistyyppistä kaupparekisteriä Venäjällä ei ole. Tämän jälkeen yhtiön on avattava väliaikainen pankkitili, johon maksetaan peruspääoma. Näiden toimintojen jälkeen asiakirjat rekisteröidään Valtiollisessa Rekisteröintikamarissa ja verotoimistossa. Yritys rekisteröidään myös tilastorekisteriin, eläke-, sosiaali- ja sairausvakuutusrahastoon. Rekisteröinnin yhteydessä on yhtiölle tilattava virallinen pyöreä leimasin. (Tiri 2009, 251; Honkanen 2011, 84.) Leimasimen on oltava nimenomaan pyöreä ja se on tilattava tietyistä niistä valmistavasta virastosta. Leimasimen tärkeyttä korostaa myös se seikka, että sen varastamisesta tai katoamisesta on aina tehtävä rikosilmoitus. (Tiri 2009, 173.)

Kaiken tämän jälkeen yhtiölle avataan varsinaiset pankkitilit. Pankkitilejä on oltava kaksi, rupla- ja valuuttatili. Tilien avaamista varten pääjohtajan täytyy allekirjoittaa pankin allekirjoituskortit, jotka on vahvistettava notaarilla. Pankki ilmoittaa omasta puolestaan verotoimistolle tilien avaamisesta. Niiden toimenpiteiden jälkeen yhtiö on valmis toimimaan. (Tiri 2010, 65.) Rekisteröintiä varten tarvitaan myös maksukuitit virallisten maksujen suorittamisesta. Siinä tapauksessa, jos yrityksen aikomus on harjoittaa ulkomaakauppaa, rekisteröinti täytyy suorittaa myös tullissa. (Tiri 2009, 251–252.)

Rekisteröinnin yhteydessä yritys saa itselleen useita tunnuksia ja koodeja, esimerkiksi verotunnuksen INN ja verokoodin KPP (Tiri 2007, 219). Koodeilla on olennainen rooli myös sekä venäläisessä että kansainvälisessä maksuliikenteessä. Venäjän Keskuspankki edellyttää, että tilisiirroissa saajan tilinumeron lisäksi käytetään saajan verotunnusta INN ja veroluonteisissa maksuissa siihen lisätään vielä verokoodi KPP. (Sampo Pankin elektroniset ulkomaamaksut 2012, 18.)

Mikäli yritys harjoittaa luvanvaraista toimintaa, tarvitaan myös toimilupa. Luvanvaraisiksi toimialoiksi luetaan ne alat, jotka jollain tavalla liittyvät kansalaisten ja valtion turvallisuuteen, oikeuksiin sekä suojeluun. Myös valtiolle strategisesti tärkeät tuotannonalat ovat toimilupa-alaisia. Esimerkiksi rakentaminen, elintarvikkeiden valmistaminen, lääkärinpraktiikka, huolinta sekä kuluttajille ja yrityksille tarjottavien palvelujen tuottaminen, vaativat toimiluvan. Toimilupa myönnetään määräajaksi ja se voi olla joko valtiollinen tai paikallinen lupa. Ero on siinä, että valtiollinen toimilupa on voimassa koko Venäjän alueella ja paikallinen ainoastaan tietyllä alueella. (Azeem 2002, 184–185.)

Toimiluvan hinta vaihtelee paljon. Vaihtelevuuteen vaikuttavat esimerkiksi toimiala, henkilökunnan määrä ja alue, jossa toimintaa harjoitetaan. (Honkanen ym. 1995, 114–115.)

2.5.2 Edustusto ja filiaali

Edustuston ja filiaalin rekisteröinnit eli akkreditoinnit Venäjällä muistuttavat paljolti toisiaan. Suurin ero on siinä, että edustuston voi rekisteröidä yhdeksi tai korkeintaan kolmeksi vuodeksi, kun taas filiaalin maksimirekisteröintiaika on viisi vuotta. Määrä-

ajan umpeutuessa pidennystä toiminnolle täytyy hakea uudestaan. Näiden toimintamuotojen rekisteröinti Venäjälle on työllistävämpää kuin yrityksen rekisteröinti. (Suomalais-Venäläinen kauppakamariyhdistys 2005, 40–41.)

Edustusto

Akkreditointi tapahtuu aina Moskovassa riippumatta siitä, missä edustusto todellisesti sijaitsee. Jos edustusto sijaitsee muualla, haetaan ensiksi lupa paikallisilta viranomaisilta. Sen jälkeen täytyy edustusto rekisteröidä useissa virastoissa:

- 1) Valtiollisessa rekisteröintikamarissa, jossa se kirjataan edustustorekisteriin. Tästä virastosta saadaan rekisteröintitodistus, jota tarvitaan asioimiseen verovirastossa, pankissa ja rahastoissa. Todistusta tarvitaan myös viisumien saamista sekä tullimenettelyjä varten.
- 2) Moskovan rekisteröintikamarissa, jos edustusto sijaitsee Moskovassa. Tässä virastossa edustusto merkitään Moskovan yritysten ja organisaatioiden rekisteriin.
- 3) Tilastokomiteassa, josta edustusto saa todistuksen tilastokoodien myöntämisestä.
- 4) Verovirastossa, josta edustustolle myönnetään verotunnus INN.
- 5) Sosiaaliturva-, eläkevakuutus- ja sairausvakuutusrahastoissa.
- 6) Pankissa, jossa edustustolle avataan pankkitili. Pankkitilin avaamisesta täytyy lähettää verovirastoon ilmoitus. Siitä ilmoittavat sekä pankki että edustusto itse. Pankki ilmoittaa viiden päivän ja edustusto kymmenen päivän kuluessa pankkitilin avaamisesta. Sen jälkeen verovirasto lähettää pankkiin vahvistuksen ja tiliä voi käyttää. (Tiri 2009, 246–247.)

Akkreditointia varten tarvitaan useita asiakirjoja ja yleensä jokaisessa rekisteröinnissä tarvitaan omat kappaleet. Kaikki asiakirjat täytyy toimittaa käännettynä venäjäksi, vahvistettuna notaarilla ja apostilloituna. Asiakirjojen käännökset täytyy teettää virallisella kääntäjällä. (Azeem 2002, 181.) Tarvittavat asiakirjat kannattaa Tirin (2010, 62) mukaan varmistaa Suomalais-Venäläinen kauppakamariyhdistykseltä tai paikallisista virastoista.

Valtiollisessa Rekisteröintikamarissa tarvittavat asiakirjat:

- kirjallinen anomus edustuston akkreditointiluvan myöntämisestä

- tarvittaessa paikallisten viranomaisten lupa
- ulkomaalaisen perustajayrityksen kaupparekisteriote, yhtiöjärjestys
- yhtiön päätös edustuston perustamisesta
- pankilta todistus asiakassuhteesta
- perustajayrityksen antama valtakirja edustuston päällikölle
- valtakirja henkilölle, joka hoitaa rekisteröintiä rekisteröintikamarissa
- edustuston säännöt
- todistus edustuston juridisesta osoitteesta
- vähintään kaksi suosituskirjettä venäläisiltä yhteistyökumppaneilta
- rekisteröintikortti eli data sheet (Accreditation of representative offices 2012).

Moskovan rekisteröintikamarilla tarvitaan mm. seuraavia asiakirjoja:

- kirjallinen anomus
- edustuston akkreditointilupa ja rekisteröintitodistus
- ulkomaalaisen perustajayrityksen kaupparekisteriote
- yhtiön päätös edustuston perustamisesta ja päällikön nimittämisestä
- pankilta todistus asiakassuhteesta
- perustajayrityksen antama valtakirja edustuston päällikölle
- kopio päällikön passista
- valtakirja henkilölle, joka hoitaa rekisteröintiä rekisteröintikamarissa
- edustuston säännöt
- maksukuitit virallisten maksujen suorittamisesta
- hakemus leimasimen teettämisestä ja sen kuvan hyväksymisestä (Tiri 2010, 63).

Kun akkreditointi on saatu, pystyy edustusto hakemaan tarvittavat luvat ja viisumit ulkomaalaisille työntekijöille. Tapahtuu ns. henkilökohtainen akkreditointi, johon tarvitaan taas useita asiakirjoja, kuten mm. lupa edustuston avaamisesta, kopio henkilön passista ja henkilön koulutus- ja työhistoriatiedot. (Tiri 2010, 64.)

Jos määräajan umpeutuessa haetaan toiminta-ajalle pidennystä, kaikki edellä mainitut asiakirjat täytyy toimittaa ja suorittaa myös tarvittavat maksut uudelleen (Suomalais-Venäläinen kauppakamariyhdistys 2005, 40). Tällä hetkellä akkreditointimaksut vaihtelevat 30 000 ruplasta 75 000 ruplaan. Maksun suuruus riippuu siitä, moneksi vuo-

deksi toimilupaa haetaan. (Doing business and investing in the Russian Federation 2012, 21.)

Filiaali

Filiaalin voi akkreditoida yhdeksi, kahdeksi, kolmeksi tai viideksi vuodeksi (Suomalais-Venäläinen kauppakamariyhdistys 2005, 41). Akkreditointimaksu poikkeaa edustuston maksusta. Filiaalin akkreditoinnin yhteydessä täytyy maksaa perusmaksu 120 000 ruplaa ja sen lisäksi vielä toimiluvan voimassaoloajasta riippuen 15 000–60 000 ruplaa. (Doing business and investing in the Russian Federation 2012, 21.)

Filiaalin rekisteröimistä varten luettelon tarvittavista asiakirjoista löytää Internetistä osoitteesta www.palat.ru. Asiakirjoja tarvitaan taas useita ja kaikki, kuten muidenkin toimintamuotojen osalta, täytyy olla virallisesti käännettyjä, vahvistettuja notaarilla ja varustettu apostillilla (Accreditation of a branch 2012).

Filiaalin rekisteröimistä tarvitaan seuraavia asiakirjoja:

- kirjallinen anomus
- pääyrittäjän kaupparekisteriote, yhtiöjärjestys
- pääyrittäjän pöytäkirja filiaalin perustamisesta
- filiaalin säännöt
- pankin suosituskirje
- valtakirja filiaalin päällikölle
- valtakirja rekisteröintiä hoitavalle henkilölle
- rekisteröintikortti eli data sheet (Accreditation of a branch 2012).

Akkreditoinnin jälkeiset rekisteröinnit hoidetaan samalla tavalla kuin edustustolla. Filiaali täytyy rekisteröidä verovirastossa, josta saadaan tunnukset INN ja KPP. Sen jälkeen hoidetaan rekisteröinti eläketurva-, sosiaalivakuutus- ja sairausvakuutusrahoitukseen. Filiaalille avataan myös pankkitili. Pankkitilistä lähetetään ilmoitus sekä pankin että filiaalin toimesta verovirastoon. Veroviranomaisen lähettämän vahvistuksen jälkeen pankkitilin voi ottaa käyttöön. (Suomalais-Venäläinen kauppakamariyhdistys 2005, 41.) Kuten muillekin toimintamuodoille, myös filiaalille on teetettävä oma leimasin. Leimasinta koskevat yleiset säännöt - sen on oltava pyöreä ja se on tilattava niitä valmistavasta erityisestä virastosta. (Tiri 2009, 173.)

Joitakin asiakirjoja voidaan tarvita eri virastoissa useina kappaleina. Ajankohtaiset vaatimukset kannattaa varmistaa paikallisilta viranomaisilta tai Suomalais-Venäläinen kauppakamariyhdistykseltä. (Tiri 2010, 62.) Määräajan umpeutuessa filiaalinen toiminta voi hakea pidennystä. Mutta kuten edustuston osalta, myös filiaalille lisää toiminta-aikaa haettaessa kaikki asiakirjat on esitettävä uudelleen ja rekisteröintimaksut maksettava toistamiseen. (Suomalais-Venäläinen kauppakamariyhdistys 2005, 41.)

3 KIRJANPITO JA VEROTUS VENÄJÄLLÄ

Venäjän kirjanpitolainsäädäntö ja verotusjärjestelmä ovat viime vuosien aikana olleet jatkuvassa muutoksessa. Molempia on pyritty muuttamaan vastaamaan enemmän kansainvälistä käytäntöä, selkeyttämään ja yksinkertaistamaan niitä. Uudistuksista huolimatta ulkomaiselle yritykselle vaikeuksia aiheuttavia eroavaisuuksia on edelleen paljon. (Tiri 2009, 223, 230.)

Venäjällä yrityksen kirjanpidollinen ja verotettava tulos saattavat poiketa toisistaan paljonkin. Molempia järjestelmiä varten laaditaan omat tuloslaskelmat ja muut erilliset raportit. (Penttilä ym. 2003, 34.) Veroraportoinnissa muotovaatimukset ovat kirjanpitoraportteihin verrattuna tiukemmat ja Moskovassa sijaitsevan Suomen suurlähetystön 16.12.2011 laaditun muistion mukaan muutoksia siihen ei ole lähiaikoina odotettavissa. Erilaisiin viranomaisille annettaviin raportteihin voi venäjää osaava henkilö tutustua Internet-sivulla www.consultant.ru.

Seuraavaksi käsitellään venäläisen kirjanpidon ja verotuksen ominaisuuksia ja erityispiirteitä yleisellä tasolla. Luvun tarkoitus on antaa kirjanpidosta ja verotuksesta sellaisia perustietoja, joita jokaisella Venäjälle yritystä suunnittelevalla yrityksellä olisi hyvä tietää.

3.1 Venäjän kirjanpidon ominaisuudet

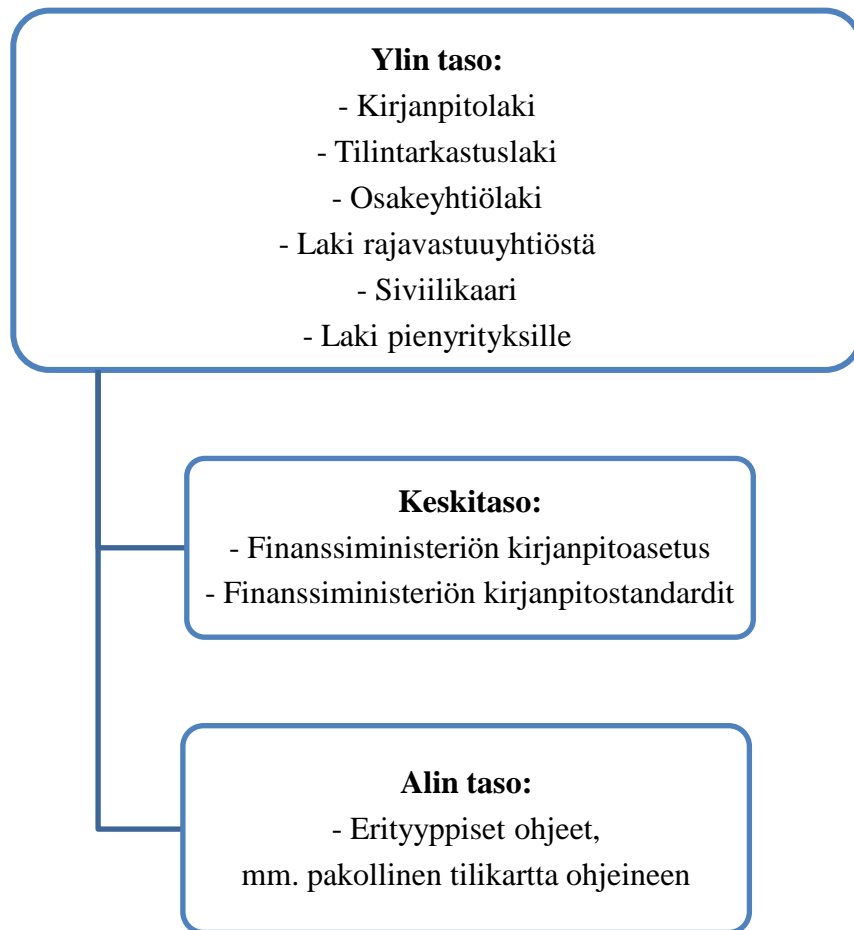
Venäläinen kirjanpilaki on tullut voimaan vuonna 1996. Sen jälkeen uudistuksia on ollut useita. Suurin uudistus aloitettiin vuonna 1998 ja sen tarkoitus oli muuttaa kirjanpitoa vastaamaan enemmän IAS-standardeihin. Uudistuksen suurin ongelma oli verosidonnaisuus. Vasta vuoden 2002 uudistuksessa tuloveron laskenta irrotettiin kir-

janpidosta ja siten toimintavapaudet kirjanpidossa laajentuivat. Olennainen muutos oli esimerkiksi se, että kun aikaisemmin kulut oli voinut voimassa olevien sääntöjen ja asetusten mukaan kirjata ohi tuloslaskelman, vuoden 2002 uudistuksessa tämä menettely kiellettiin pakollisen tilikartan uusittujen ohjeiden yhteydessä. (Azeem 2002, 115–116.)

Pitkän prosessin tuloksena vuonna 2013 Venäjällä astuu voimaan uusi, IAS-standardien mukainen kirjanpitolaki. Uudessa laissa määritellään kirjanpidon tehtävät, vastuut, periaatteet ja aineiston säilytysvaatimukset. Uuden lain mukaan yritys voi hoitaa kirjanpitonsa myös sähköisesti sillä ehdolla, että yrityksellä on rekisteri siitä, miten ja missä hän turvaa kirjanpitoaineiston. Uusi laki mahdollistaa entistä vapaamuotoisemman tuloslaskelman ja taseen esittämisen kirjanpidon puolella, mutta ei veroraportoinnin osalta. Merkittävä seikka uudistuksessa on, että uuden lain mukaan yritykset voivat kuitenkin itse valita, järjestävätkö he kirjanpitonsa kansainvälisten tai venäläisten standardien mukaisesti. Laissa on siirtymäaika, mutta Finanssiministeriön mukaan tavoite on, että kaikki osakeyhtiöt laatisivat tilipäätöksensä vuoteen 2015 mennessä kansainvälisiä raportointistandardeja noudattaen. (Venäjän verotus – vuodenvaihteen muutokset 2011, 4.)

Toistaiseksi enemmistö yrityksistä joutuu hoitamaan taloushallintonsa suurimmaksi osaksi neuvostoliittolaista perua olevien sääntöjen mukaisesti. Viranomaisille esitettävien asiakirjojen määrä on laaja ja kirjallisissa tositeaineistoissa pääpaino on muotoseikoilla, koska taloushallintoa tehdään vieläkin ensisijaisesti veroviranomaisia varten. (Tiri 2010, 128.) Veroviranomaisilla on Venäjällä vahva asema. Jos verotarkastuksessa havaitaan asiakirjassa joku muodollinen puute, esimerkiksi arvonlisäverolliselta laskulta puuttuvat pääjohtajan ja pääkirjanpitäjän allekirjoitukset, se menettää laillisuuden ja alv-vähennystä ei saa tehdä. Laskun eikä muiden asiakirjojen sisällöllä ei ole niin ikään merkitystä, kaiken edellä ovat muodolliset seikat. (Honkanen 2011, 55.) Siihenkin on odotettavissa muutosta, koska Venäjän valtiovarainministeriö otti huhtikuussa 2012 vastaan määräyksen sähköisestä laskusta. Määräyksessä on tarkat laskuvaatimukset, joiden uskotaan vähentävän verotarkastajien puuttumista laskujen muotoseikkoihin. (Talousuutisia Moskovasta 2012, 9.)

Penttilän ym. (2003, 36) mukaan kirjanpito Venäjällä on tarkasti säädeltyä ja sisältää paljon normeja. Venäläisessä kirjanpitolainsäädännössä on kolme eri tasoa:



KUVIO 1. Kirjanpidon lainsäädännön tasot (Azeem 2002, 115)

Kirjanpitolaki on lyhyt verrattuna kirjanpitoasetukseen. Erikoista laissa on se, että esimerkiksi konsernitilinpäätöstä laissa ei ole mainittu. Kirjanpitostandardeja on vuosien aikana julkaistu noin 20 kpl. Alimman tason ohjeilla on kirjanpitokäytännössä olennainen osa. Siinä on julkaistu esimerkiksi yhtenäinen tilikartta ohjeineen. (Sepänen 2010, 18.)

Kaikki venäläiset yritykset, paitsi luottolaitokset ja valtion virastot, joutuvat käyttämään yhtenäistä tilikarttaa. Tilikartan käyttöä varten on laadittu käyttöohjeet ja yhtenäiset mallit, joiden mukaan kaikki tapahtumat kirjataan. Mallien noudattaminen on pakollista. (Tiri 2009, 223.) Tilikartta on rakennettu niin, että päätilit ovat kaikille samat, mutta alatilien käytön voi suunnitella yritys itse. Esimerkiksi päätilitili 01 on Käyttöomaisuus ja alatili 0101 Asuinrakennukset, alatili 0102 Liikerakennukset; päätili 02 on Käyttöomaisuuden poistot ja alatilit 0201 – 02... poistot kohteittain. (Karhu 2000, 39.)

Vapaamuotoinen käännös venäläisestä yhtenäistilikartasta on opinnäytetyön liitteenä 3. Apumateriaalina käännöksessä on käytetty Karhun (2000) liitettä 1. Tilikartan venäjänkielinen versio on ollut Helsingissä 6.3.2012 pidetyn luennon yhteydessä jaetussa koulutusmateriaalissa.

Kirjanpitoon ei kuitenkaan vaikuta ainoastaan kirjanpitolainsäädäntö. Suurin vaikutus siihen on verokoodeksilla. (Seppänen 2010, 18.) Verolainsäädännön noudattaminen on huomattavasti tiukemmin valvottua ja poikkeaa paljolti kirjanpitosäädännöstä. Siitä syystä Venäjällä joudutaan yrityksissä pitämään erikseen kirjanpitoa ja verokirjanpitoa. Tämä aiheuttaa paljon lisätyötä ja koska verolainsäädäntöä pidetään tärkeämpänä, yrityksen kirjanpito saattaa jäädä vähemmälle huomiolle. (Matilainen 2006, 34.) Tämä johtaa siihen, että kirjanpitoraportit eivät välttämättä palvele yrityksen johtoa ja eivät anna riittävän tarkkoja tietoja yrityksen taloudellisesta tilanteesta (Azeem 2002, 120).

Venäläisen kirjanpidon lainsäädännön mukaan kirjanpidon laatimisessa täytyy noudattaa seuraavia vaatimuksia:

- käytettävä kaksinkertaista kirjausmenettelyä
- yhtenäistilikartan käyttöpakko
- kirjanpidon valuuttana on käytettävä ruplaa
- kaikki tositteet ja asiakirjat on oltava venäjäksi
- tositteisiin on merkittävä verotus- ja muut tunnistetiedot
- tositteet on vahvistettava allekirjoituksin (Karhu 2000, 13).

Venäjällä yrityksen tilikausi on aina kalenterivuosi. Mutta jos yritys on perustettu kesken vuoden, sen ensimmäinen tilikausi määräytyy perustamisajankohdan mukaisesti. Ennen lokakuuta perustettujen yhtiöiden ensimmäinen tilikausi päättyy vuoden lopussa ja lokakuun jälkeen perustettujen yritysten ensimmäinen tilikausi seuraavan vuoden lopussa. (Tiri 2010, 136.)

Vuositilinpäätösten lisäksi yritykset laativat kuukausi- ja neljännesvuositilinpäätökset, mitkä toimitetaan myös verotoimistoon. Vuositilinpäätös on laadittava 90 päivän kuluessa tilikauden päättymisen jälkeen ja neljännesvuositilinpäätös 30 päivän kuluessa jakson päättymisestä. (Doing business and investing in the Russian Federation 2012, 27.) Tilinpäätösten lisäksi yritykset täyttävät veroilmoitukset. Veroilmoitusten jättöaika vaihtelee yrityksen verotyyppin mukaisesti. (Tiri 2010, 138–139.)

Yrityksessä on järjestettävä vuosittainen tilintarkastus, jos laki sitä vaatii. Vuonna 2010 voimaan tulleen lain mukaan tilintarkastusvelvollisia ovat avoimet osakeyhtiöt, julkista arvopaperikauppaa käyvät yritykset, pankit, yksityiset vakuutus- ja sijoitusyhtiöt sekä sijoitusrahastot. Tilintarkastuspakko koskee myös yrityksiä, joiden liikevaihto on edellisellä tilikaudella ollut yli 400 milj. ruplaa tai kokonaisvarat olleet yli 60 milj. ruplaa. (Doing business and investing in Russian Federation 2012, 28.)

3.2 Kirjanpitovelvollisuus ja kirjanpidon järjestäminen

Kaikilla Venäjällä toimivilla yrityksillä on kirjanpitolain mukaan pidettävä kirjanpito Venäjän lainsäädännön vaatimuksia noudattaen. Myös ulkomaisten yritysten edustukset ja filiaalit ovat kirjanpitovelvollisia. He voivat pitää kirjanpitonsa oman maan kirjanpitosäännösten mukaisesti siinä tapauksessa, että ne eivät ole ristiriidassa kansainvälisten kirjanpitostandardien kanssa. Verolaskelmat ja veroraportit on laadittava kuitenkin Venäjän säännösten mukaisesti. (Penttilä ym. 2003, 38.)

Yritys voi hoitaa kirjanpidon omassa yrityksessä talousosastolla, jota johtaa pääkirjanpitäjä, ulkoistaa sen tilitoimistolle tai yritysjohto voi hoitaa kirjanpidon itse. Perinteisesti Venäjällä yrityksellä on pääkirjanpitäjä ja ulkopuolisia palveluja on käytetty vähän. (Karhu 2000, 5–6.) Venäjän kirjanpitolaki edellyttää, että yrityksellä täytyy pääjohtajan ohella nimittää yritykseen pääkirjanpitäjä, huolimatta siitä hoidetaanko taloushallinto omassa yrityksessä vai onko se ulkoistettu. Oman talousosaston ja pääkirjanpitäjän olemassaolo on yrityksissä suositumpi tapa, koska tämä ratkaisu takaa sen, että raporttien laadinnassa huomioidaan yrityksen tarpeet ja viranomaisilmoitukset hoidetaan ajallaan ja asianmukaisesti (Tiri 2009, 224; Tiri 2010, 134).

Yrityksen avainhenkilöitä Venäjällä ovat pääjohtaja ja pääkirjanpitäjä. He vastaavat taloushallinnon järjestämisestä ja lakien noudattamisesta henkilökohtaisesti. Päävastuussa niistä on kuitenkin pääjohtaja. (Tiri 2010, 134.) Venäjällä voi kaikkien taloushallinnon parissa työskentelevien henkilöiden kanssa soveltaa ns. täyden materiaallisen vastuun periaatetta. Tämä tarkoittaa, että esimerkiksi kassanhoitaja on velvollinen korvaamaan omasta palkasta mahdollisen kassavajeen ja varastotyöntekijät puuttuvan varaston arvon. (Honkanen 2011, 45.)

3.3 Pääkirjanpitäjän rooli venäläisessä yrityksessä

Pääkirjanpitäjällä on venäläisessä organisaatiossa erittäin keskeinen rooli. Pääkirjanpitäjän ammattitaidolle on Venäjällä esitetty erittäin tiukat ehdot koulutuksen ja työkokemuksen osalta ja hänen työtehtävänsä on määritelty kirjanpitolaissa ja -asetuksessa. Pääkirjanpitäjä vastaa taloushallinnon hoitamisesta niin, että kaikki lait, asetukset, ohjeet ja säännöt on huomioitu ja niitä on noudatettu. Hän laatii yritykselle kalenterivuoden alussa sekä kirjanpitoa että verotuskirjanpitoa varten kirjanpitopolitiikan, joka toimitetaan myös verotoimistoon. (Karhu 2000, 6.) Tiri (2007, 248) mukaan Suomessa vastaava kirjanpitopolitiikka tarkoittaa yrityksen omia sisäisiä ohjeita yrityksen omaan ja tilintarkastajien käyttöön. Venäjällä yrityksen kirjanpitopolitiikassa esitetään seuraavat asiat:

- kirjanpidon esittämistapa
- immateriaalisten oikeuksien ja käyttöomaisuuden poistotavat
- varaston arvostusperiaatteet
- käyttöomaisuuserien uudelleenlaskentatapa
- osinkojen laskeminen ja maksaminen
- tapahtumien oleellisuuden arviointitapa
- tilinpäätöksen jälkeen tapahtuvien seikkojen huomioiminen
- investointiajankohdat (Tiri 2007, 248).

Pääkirjanpitäjä voi toimia yksin tai hänen alaisinaan voi työskennellä useita muita taloushallinnon asiantuntijoita, joiden toiminnasta pääkirjanpitäjä on vastuussa. Kirjanpitäjien tehtävänä on toimittaa pääkirjanpitäjälle hänen vaatimat tositteet ja asiakirjat. (Tiri 2009, 224.) Koska Venäjällä taloushallinnon hoitaminen vaatii paljon paperityötä ja muutoseikkojen oikeellisuus on olennainen, dokumenttien laadinta ja hankinta työllistää paljon ihmisiä (Matilainen 2012 a). Esimerkiksi Puukeseuksen venäläisen yhteisyrityksen Intekson 145 työntekijästä 16 työskentelee talousosastolla, kuin taas emoyhtiön palveluksessa Suomessa taloushallinnon parissa työskentelee 22 henkilöä. Venäjän talousosaston henkilömäärä on huomattavan suuri, ottaen huomioon, että Venäjän liiketoiminta muodostaa noin kymmenen prosenttia koko konsernin liikevaihdosta. (Remes 2010, 22.)

Melkein kaikki yrityksen asiakirjat ja tositteet vaativat lain mukaan pääkirjanpitäjän hyväksynnän. Esimerkiksi yksikään maksu ei tule suoritetuksi ennen, kun se on vah-

vistettu sekä pääjohtajan että pääkirjanpitäjän allekirjoituksin. Pääkirjanpitäjä vastaa yhdessä pääjohtajan kanssa kirjanpito-organisaation toiminnasta ja kirjanpidon oikeellisuudesta. (Matilainen 2012 a.) Heillä yhdessä on rikosoikeudellinen vastuu yrityksen taloudesta ja taloushallinnosta (Tiri 2010, 134). Siten pääkirjanpitäjän toimi on Venäjällä erittäin vastuullinen. Koska Venäjän kirjanpidollinen ja verotuksellinen lainsäädäntö ovat täynnä tarkoin valvottuja muutoseikkoja, saattaa käydä usein niin, että pääkirjanpitäjä keskittyy vastuusta johtuen erityisesti ulkoiseen kirjanpitoon ja verotukseen. Tästä syystä yrityksen sisäinen raportointi ja verosuunnittelu saattavat jäädä vähemmälle huomiolle. (Matilainen 2012 a.)

3.4 Tase

Venäläisessä kirjanpidossa tuloslaskelmaa tärkeämpi asema on taseella. Tase on rakenteellisesti samantyyppinen kuin suomalainen tase, mutta sen sisällössä on eroja. Taseen pysyvien vastaavien ensimmäisenä eränä ovat aineettomat oikeudet, joita käytetään yli 12 kuukautta. Niitä ovat esimerkiksi patentit, perustamismenot ja 2000-luvulla taseeseen uutena käsitteenä tullut liikearvo. (Penttilä ym. 2003, 40.)

Käyttöomaisuus määritellään ja esitetään taseessa samalla tavalla kuin suomalaisessa taseessa, jäännösarvoin. Käyttöomaisuuden hankintamenolla tarkoitetaan kohteen todellista hankintahintaa, sisältäen myös mahdolliset toimituskustannukset. Käyttöomaisuuden kirjanpidollisista poistoajoista voi yritys päättää itse. Yleensä näin ei kuitenkaan tehdä, koska tuloverotuksessa hyväksytään vähennyskelpoisiksi ainoastaan laissa määritetyt poistot ja asian yksinkertaistamiseksi samoja poistoja käytetään myös kirjanpidossa. (Penttilä ym. 2003, 33.)

Vaihtuvat vastaavat sisältävät varastot sekä myynti- ja muut saamiset. Saamiset jaetaan pitkä- ja lyhytaikaisiin kuten Suomessakin. Vaihto-omaisuuden arvon laskennassa käytetään täyskatteellista laskentaa. Tämä tarkoittaa sitä, että raaka-aineen ostohinnan lisäksi vaihto-omaisuuteen lisätään esimerkiksi luottojen korot, tullimaksut ja kuljetuskustannukset. Vaihto-omaisuuden arvostuksessa käytetään yleisesti keskihintaa, mutta myös FIFO ja LIFO ovat sallittuja. (Penttilä ym. 2003, 32.)

Kirjanpitolain mukaan varasto on inventoitava ennen tilinpäätöstä. Jos inventoinnin yhteydessä todetaan hävikki tai tavaroiden rikkoutuminen, ne voi kirjata omakustan-

nusarvoon ja vähentää normien puitteessa verotuksessa. Mutta jos hävikki ylittää normit, täytyy selvittää mistä ja kenen syystä se johtuu. Syyllistä vastaan on nostettava kanne. Jos syyllisiä ei löydetä, hävikin voi kirjata kuluksi, mutta sitä ei saa vähentää verotuksessa. Tämä sääntö on johtanut siihen, että käytännössä mahdollisia inventoinnissa todettuja eroja ei käsitellä ollenkaan. (Penttilä ym. 2003, 32.)

Taseen vastattavaan kuuluvat oma pääoma ja varaukset sekä pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset velat. Velkojen osalta jako pitkä- ja lyhytaikaisiin tapahtuu samojen periaatteiden mukaan kuten Suomessakin. (Penttilä ym. 2003, 41.) Osakeyhtiöillä täytyy oman pääoman lisäksi olla osakeyhtiölain mukainen pakollinen vararahasto. Vararahaston suuruus on vähintään viisi prosenttia osakepääomasta ja sen tarkoitus on kattaa yrityksen mahdolliset tappiot. (Miten eroavat toisistaan ZAO ja OOO? 2012; Tiri 2009, 251.)

Vapaamuotoinen käännös venäläisestä taseesta on opinnäytetyön liitteenä 1. Taseen venäjänkielinen versio on ollut Helsingissä 6.3.2012 pidetyn luennon yhteydessä jaetussa koulutusmateriaalissa. Venäjänkielinen versio taseesta löytyy myös Internet-sivuilta www.consultant.ru.

3.5 Tuloslaskelma

Venäläinen tuloslaskelma on suomalaiseseen verrattuna vähemmän informaatiota antava ja suppeampi. Esimerkiksi tuloslaskelmaa tutkiessa lukija ei saa tarkkaa tietoa poistoista, palkoista eikä henkilösivukuluista, koska niitä ei eritellä. Myös varaston muutosta tuloslaskelmassa ei esitetä. Syy siihen on se, että venäläisessä kirjanpidossa kaikki ostot kirjataan ensiksi taseeseen ja sen mukaan, miten myyntiä syntyy, ne kirjataan tulokseen pienentämään liikevaihtoa tuotannon vähennyskelpoisina menoina. Liikevaihdosta vähennetään myös tavaroiden valmistuskustannukset, mm. palkat ja sosiaalikulut. Periaate on se, että liikevaihdosta vähennetään ns. myynnin omakustannusarvo, mikä sisältää sekä muuttuvia että kiinteitä menoja. (Matilainen 2012 a; Penttilä ym. 2003, 39.)

Myynnin omakustannusarvon jälkeen liikevaihdosta vähennetään myyntitoiminnan kulut (esim. vuokrat, mainoskulut) ja tämän jälkeen hallinnolliset kulut. Laskennan tuloksena saadaan liikevoitto, jonka jälkeen tuloslaskelman omilla riveillä eritellään

osinko- ja korkotuotot, korkokulut sekä muut tuotot ja kulut. Tähän kuuluvat myös satunnaiset tulot ja kulut, joita ovat esimerkiksi kurssitappiot, luottotappiot, vaihtomaisuuden arvonalentumiset ja oikeudenkäyntikulut. Laskennan tuloksena saadaan tulos ennen veroja. Ennen nettotulokseen päätymistä tuloslaskelmassa esitetään myös laskennalliset tuloverosaamiset ja -velat sekä voittovero. (Matilainen 2012 a; Penttilä ym. 2003, 40.)

Tuloslaskelman lisäksi venäläisessä kirjanpidossa esitetään pakolliset tuloslaskelman liitetiedot. Sitä varten on oma erillinen lomake, jossa esitetään arvonnkorotukset ja muut erät, jotka eivät vaikutta tilikauden tulokseen, tilikauden kokonaistulos ja osakekohtaiset tulokset. Tuloslaskelma liitteineen vahvistetaan pääjohtajan ja pääkirjanpitäjän allekirjoituksin. (Matilainen 2012 a.)

Tuloslaskelmassa esitetään kaikki tuotot ja kulut täysimääräisenä huolimatta siitä, ovatko ne vähennyskelpoisia verotuksellisessa tuloslaskelmassa (Penttilä ym. 2003, 40). Karhun (2000, 26) mukaan tämä aiheuttaa käytännön ongelmia kirjanpidon ja verotuksen välillä. Pääsääntönä kustannus on vähennyskelpoinen, jos se on syntynyt tuloa tuottavasta toiminnasta, on sääntöjen mukaisesti dokumentoitu ja sitä ei ole erikseen luokiteltu vähennyskelvottomaksi (Tiri 2010, 144). Verotuksessa kulu on vähennyskelvoton esimerkiksi siinä tapauksessa, jos sitä ei ole mainittu tuloverolaissa. Tuloverolaissa on lista kaikista vähennyskelpoisista menoista ja lista melkein kaikista vähennyskelvottomista menoista. Näiden lisäksi joidenkin menojen vähennyskelpoisuutta on rajattu. (Penttilä ym. 2003, 29.)

Erittäin ristiriitainen on luottotappioiden käsittely kirjanpidossa ja verotuksessa. Verotuksessa myyntisaaminen on kokonaan vähennyskelpoinen, jos sen eräpäivästä on kulunut yli 90 päivää ja saaminen on epävarma. Puolet myyntisaamisen arvosta voi kirjata luottotappioksi siinä tapauksessa, jos sen eräpäivästä on kulunut 45–90 päivää. Rajoituksena on kuitenkin se, että vähennyskelpoisia luottotappioita voi olla enintään 10 % liikevaihdosta. (Penttilä ym. 2003, 31.) Kirjanpidossa luottotappioiden käsittely on tiukempi. Saaminen vanhenee lain mukaan kolmessa vuodessa. Käytännössä, ennen kuin myyntisaamisen voi kirjata vähennyskelpoiseksi luottotappioksi, täytyy kuitenkin yrityksen todistaa, että saaminen on epävarma tai velallinen maksukyvytön. Sen todistamiseksi saamista täytyy periä oikeusteitse. Kun näin on tehty, täytyy odottaa vielä seuraavat kolme vuotta eli niin kauan kunnes yleinen kanteen vanhenemisaika

ka on täytynyt. (Seppänen 2010, 20.) Siinä tapauksessa, jos velallinen on julistettu maksukyvyttömäksi, saamisen voi kirjata heti luottotappioksi (Penttilä ym. 2003, 31).

Myyntisaamisten kirjaaminen luottotappioiksi poikkeaa siten suomalaisesta tavasta. Suomessa hyvän kirjanpitotavan mukaisesti myyntisaamiset kirjataan luottotappioiksi saamisten menettämisen todennäköisyyden perusteella (Rekola-Nieminen 2012, 91).

Taulukossa 2 on esitetty vertailu luottotappioiden käsittelystä sekä Venäjällä että Suomessa.

TAULUKKO 2. Luottotappioiden käsittely Venäjällä ja Suomessa (Penttilä ym. 2003, 31; Rekola-Nieminen 2012, 91; Seppänen 2010,20)

<i>Venäläinen kirjanpito</i>	<i>Venäläinen verotus</i>	<i>Suomalainen kirjanpito</i>	<i>Suomalainen verotus</i>
saaminen vanhenee kolmessa vuodessa ↓ todistettava saamisen epävarmuus ja perittävä sitä oikeusteitse ↓ lain mukaan odotettava seuraavat kolme vuotta ↓ yhteensä kuuden vuoden odotuksen jälkeen oikeus kirjata saamisen luottotappioksi <u>Huomioitava:</u> jos maksaja todettu maksukyvyttömäksi, saamisen voi heti kirjata luottotappioksi	saamisen eräpäivästä kulunut 45–90 päivää → 50 % luottotappioksi saamisesta eräpäivästä kulunut yli 90 päivää → 100 % luottotappioksi <u>Huomioitava:</u> luottotappioiden yhteissumma saa olla korkeintaan 10 % koko liikevaihdosta	saamisen menettäminen perustellusti varma (95–100 %) → luottotappioksi saamisen menettäminen todennäköistä (50–95%) → luottotappioksi, jos määrä arvioitavissa, muissa tapauksissa ilmoitettava liitetiedoissa saamisen menettäminen mahdollista (5–50%) → ilmoitetaan liitetiedoissa saamisen menettäminen epätodennäköistä (0–5%) → ei ilmoiteta liitetietona	luottotappioksi hyväksytään hyvän kirjanpitotavan mukaan kuluksi kirjatut saamiset

Ongelmia kirjanpidossa aiheuttavat myös varausten kirjaamiset. Koska venäläinen kirjanpito täsmäytetään ruplalleen oikein ja kaikkien menojen osalta täytyy löytyä tarvittavat asiakirjat, arvioimista pidetään hyvän tavan vastaisena. Siitä syystä usein

kirjanpidosta puuttuvat esimerkiksi pitämättömien lomien palkkakirjaukset. (Matilainen 2012 a.)

Vapaamuotoinen käännös venäläisestä tuloslaskelmasta on opinnäytetyön liitteenä 2. Tuloslaskelman venäjänkielinen versio on ollut Helsingissä 6.3.2012 pidetyn luennon yhteydessä jaetussa koulutusmateriaalissa. Venäjänkielinen versio tuloslaskelmasta löytyy myös Internet-sivuilta www.consultant.ru.

3.6 Yrityksen verotus

Venäjällä yritysverolain mukaisesti verovelvollisia ovat kaikki paikalliset yritykset ja ulkomaiset organisaatiot, jotka harjoittavat liiketoimintaa kiinteän toimipaikan kautta. Verotettava tulo on voitto, josta on vähennetty lainsäädännössä hyväksytyt kulut. (Karhapää-Puhakka 2007, 29.)

Verovelvollisuus ulkomaiselle yritykselle syntyy, jos liiketoimintaa harjoitetaan yli 30 päivää kalenterivuoden aikana. Riippumatta siitä, onko ulkomaisen yrityksen kiinteän toimipaikan toiminta annetun määräajan aikana veronalaista vai ei, rekisteröinti verovirastossa on suoritettava 30 päivän kuluessa toiminnan aloittamisesta. Jos toimintaa harjoitetaan eri toimipaikoissa eri alueilla, jokainen kohde on rekisteröitävä omalla alueella erikseen. (Honkanen 2011, 138.) Rekisteröinnin yhteydessä yritys saa suomalaisista y-tunnusta vastaavan INN-tunnuksen ja KPP-tunnuksen, joka kertoo verorekisteröitymisen syyn (Penttilä ym. 2003, 25). Tunnukset ovat yrityksen tunnistetta ja esimerkiksi maksuliikenteen hoitamisessa erityisen tärkeitä. Maksun suorittamista varten tarvitaan muiden pakollisten tietojen lisäksi sekä saajan INN-tunnus ja veroluonteisissa maksuissa myös KPP-tunnus. (Sampo Pankin elektroniset ulkomaamaksut 2012, 18.)

Huomioitava on, että jos yrityksen toiminta Venäjällä kestää alle 30 päivää tai liiketoimintaa ei harjoiteta, mutta omistetaan omaisuutta, ilmoitus verovirastoon on joka tapauksessa tehtävä. Ero on ainoastaan siinä, että näissä tapauksissa verorekisteröintinumeroa yritykselle ei myönnetä. (Penttilä ym. 2003, 26.)

Yritysten verotusta säätelee Venäjän yritysverotus, joka koostuu kahdesta verolakikokoelmasta. Ensimmäisessä verolakikokoelmassa käsitellään verotuksen yleisiä perus-

teita sekä verovelvollisen ja veroviranomaisen keskinäisiä suhteita, vastuita ja velvollisuuksia. Toisessa lakikokoelmassa käsitellään erityyppisten verojen säännöksiä ja niiden menettelytapoja. (Karhapää-Puhakka 2007, 25–27.) Siinä on määritelty normistot ja eri verojen laskentaperiaatteet. Lähes kaikista veroista on oma luku. (Tiri 2009, 230.)

Vuosien aikana Venäjän verojärjestelmää on selkeytetty paljon. Siitä ajasta, kun yritysjohtajat pystyivät itse omilla suhteilla vaikuttamaan yrityksen maksettavan veron määrään ja siitä johtuen verojärjestelmä ei ollut mitenkään yhdenvertainen, on päästy eroon. (Penttilä ym. 2003, 10.) Myös maksettavien verojen listaa on yksinkertaistettu. Esimerkiksi vuonna 2005 poistettiin käytöstä mainosvero. Tätä veroa maksettiin kuukausittain ja veron määrä oli 5 prosenttia yrityksen mainoskuluista. (Tiri 2009, 232; Penttilä ym. 2003, 46.) Poistettuja veroja ovat myös Pietarin ja Moskovan alueella toimivien yritysten liikevaihto- ja palkkasidonnaiset verot, joita perittiin, vaikka yrityksen toiminta olisi ollut tappiollinen (Penttilä ym. 2003, 43).

Verojärjestelmässä tapahtuu siten jatkuvasti muutoksia. Vuosittain veroviranomaiset antavat erityyppisistä veroista lisätäsmennyksiä ja uusia määräyksiä. Uudistuksista huolimatta Venäjän verojärjestelmää pidetään vaikeasti tulkittavana ja oikeutta haetaan usein tuomioistuimen kautta. (Tiri 2009, 230.)

Venäjän Federaation alueella perittävät verot jaetaan kantajatahoista riippuen kolmeksi eri veroryhmäksi:

- 1) Valtakunnalliset eli federaation verot. Veroista päättää duuma ja verot peritään koko Venäjän alueella.
- 2) Alueelliset verot. Veroista päättää duuma tai aluehallinto. Verot peritään koko maassa, mutta verotulot jäävät alueen tuloiksi.
- 3) Paikalliset verot. Veroista päättävät duuma, aluehallinto ja paikallishallinto. (Karhu & Zubkova 2000, 9.)

Venäjän veroviranomaisen kotisivuilla www.nalog.ru on eri veroryhmiin kuuluvat verot lueteltu taulukon 2 mukaisesti. Sivuilta löytyy myös tietoja mm. verojen määrästä, maksujen ajankohdista, verovelvollisista ja verojen palautusjärjestelmästä. Sivuilla on vastaavat tiedot ilmoitettu myös englannin kielellä. Veroviranomaisten kotisivu on oiva tietolähde ulkomaalaiselle yrittäjälle tai muuten asiasta kiinnostuneelle.

TAULUKKO 3. Venäjällä sallitut verot (Taxes in Russia 2012)

<i>Federaation verot</i>	<i>Alueelliset verot</i>	<i>Paikalliset verot</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Yritysten tulovero • Arvonlisävero • Valmisteverot • Fyysisten henkilöiden tulovero • Leimaverot • Luonnonvarojen tuotannosta hankittavien tulojen vero • Mineraalien louhintaverot • Vesivarantojen käyttövero 	<ul style="list-style-type: none"> • Yritysten omaisuusvero • Liikennevero • Peliliikennetoiminnan vero 	<ul style="list-style-type: none"> • Maaverot • Fyysisten henkilöiden varallisuusvero

Taulukon mukaisesti yritykselle lankeaa maksettavaksi useita eri veroja. Tässä työssä annetaan lyhyt yleiskatsaus välittömien verojen osalta tulo- ja omaisuusverosta ja välillisestä verosta, arvonlisäverosta.

Tulovero

Venäjän tulovero- eli voittoverolaki astui voimaan vuonna 2002 (Tiri 2009, 232). Laki poikkeaa Suomen elinkeinoverolaista monella tavalla. Esimerkiksi siinä ei ole käyttö- ja vaihto-omaisuuden määritelmiä eikä tulojen jakoa eri tulolajeihin. Venäjällä käyttö- ja vaihto-omaisuusmäärittelyt on esitetty kirjanpito- ja siviililainsäädännössä ja yritysten tulot on jaettu yritystoiminnasta saatuihin tuloihin ja pääomatuloihin. Laissa ei myöskään luokitella yrityksiä yleisesti tai rajoitetusti verovelvollisiksi, vaikka käytännössä näin tapahtuukin. Lain mukaan yritykset ovat joko venäläisiä tai ulkomaisia juridisia henkilöitä. Yleinen verovelvollisuus koskee kaikkia Venäjällä liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä. Rajoitetusti verovelvollisia ovat ulkomaiset yritykset, jotka harjoittavat liiketoimintaa kiinteän toimipaikan kautta. (Penttilä ym. 2003, 27.)

Venäjän tuloverotuksen verokantaa on vuosien aikana laskettu. Esimerkiksi Penttilän ym. (2003, 28) mukaan kymmenen vuotta sitten yritysten yleinen tuloverokanta oli enintään 24 % ja siten muutoksia on nykypäivään verrattuna tapahtunut. Suomen, Moskovassa sijaitsevan, suurlähetystön 16.12.2011 muistion mukaan tuloveroprosentti Venäjällä vuonna 2012 on kaikille yrityksille 20 ja poikkeuksellisesti alueen viran-

omaiset voivat sen alentaa 15,5 prosenttiin. Veron alentamismenetelmällä yritetään saada yrityksiä harjoittamaan liiketoimintaa ja suorittamaan investointeja omalle alueelle. Tämän lisäksi Venäjällä on tällä hetkellä 12 aluetta, jotka ovat vapautettu tuloverosta kokonaan. Alueet ovat ns. erityisalueita, joissa on keskitytty turismiin, teknologiaan ja innovaatioihin. (Talousuutisia Moskovasta 2012, 9.) Myös ulkomaiset yritykset, jotka eivät muodosta Venäjällä kiinteää toimipaikkaa, esimerkiksi edustustot, ovat vapautettu tuloverosta. Tietyissä tapauksissa yritykset joutuvat kuitenkin maksamaan lähdeveroa Venäjältä saamistaan tuloista. Epäselvyyksien välttämiseksi kannattaa yrityksen verokohtelu selvittää viranomaisilta jo ennen toiminnan aloittamista. (Honkanen 2011, 137–138.)

Tirin (2009, 233) mukaan lähdeveroa Venäjällä maksetaan esimerkiksi vuokra- ja rojaltituotoista ja korkotuotoista, jotka maksetaan Venäjän ulkopuolelle. Myös osingot kuuluvat lähdeveronalaisiin tuloihin. Lähdeveroa joudutaan maksamaan myös tapauksessa, jossa ansaittu liike-tulo on peräisin kiinteästä toimipaikasta, mutta saaja ei ole rekisteröitynyt Venäjälle verovelvolliseksi.

Tavanomainen lähdeveroprosentti on 20, mutta esimerkiksi osinkojen osalta maksetaan veroa joko yhdeksän tai nolla prosenttia. Jos osinko saadaan venäläisestä tai ulkomaisesta yrityksestä, lähdeveroa maksetaan yhdeksän prosenttia. Jos venäläinen yritys on omistanut osinkoa maksavan yrityksen osakepääomasta (osuudesta) 50 % keskeytyksettä vähintään 365 päivää ja omistettava osakepääoma (osuus) on yli 500 milj. ruplaa, lähdeveroa ei tarvitse maksaa. (Doing business and investing in Russian Federation 2012, 37; Tiri 2009, 233.)

Ulkomaiset yritykset joutuvat lain mukaan maksamaan venäläisistä yhtiöistä saaduista osingoista 15 % lähdeveroa. Yleensä vastaavissa tapauksissa kuitenkin sovelletaan maiden välisiä verosopimuksia. Suomen ja Venäjän välisen passiivisia tuloja koskevan verosopimuksen mukaan korko- ja rojaltitulot ovat lähdeverosta vapautettuja ja osinkotuloista maksetaan lähdeveroa joko 5 % tai 12 %. Se, kumpaa veroprosenttia sovelletaan, riippuu yrityksen sijoituksen suuruudesta. Jos suomalainen yritys omistaa osinkoa maksavasta yrityksestä yli 30 %, sijoitettu pääoma ylittää 100 000 USD ja hän on toimittanut Venäjälle oman kotipaikkatodistuksen, osingot verotetaan edullisemmalla, viiden prosentin verokannalla. (Doing business and investing in Russian Federation 2012, 37; Penttilä ym. 2003, 42.)

Vaikkakin Venäjällä maksettava tuloveroprosentti on huomattavasti alhaisempi kuin Suomessa, on huomioitava, että todellinen Venäjällä maksettava tuloveroprosentti nousee helposti vahvistettua korkeammaksi. Syy siihen on siinä, että esimerkiksi markkinointi-, edustus- ja rahoituskulujen vähennyskelpoisuutta verotuksessa on rajoitettu. Näiden menojen osalta on vahvistettu kulukatto ja tarkat säännöt, mitkä näitä menoja ovat. Käyttöomaisuuden poistotkin saattavat aiheuttaa korkeammin verotettavan tulon määrän, koska kirjanpidossa käytettävät poistoajat eivät välttämättä kohtaa verotuksessa hyväksytyjä poistoaikoja. Verotuksessa noudatetaan veroviranomaisten vahvistettuja poistoaikoja. (Tiri 2009, 234.)

Tilitettävä tulovero lasketaan ja maksetaan verovelvollisen toimesta omatoimisesti. Se tapahtuu niin, että verovelvollinen ennakoi maksettavan veron määrän neljännesvuosittain ja ilmoittaa sen veroviranomaiselle. Sen jälkeen vero jaetaan eriin, jotka maksetaan jokaisen kuukauden puolivälissä ennakoverona. Lopullinen maksettava vero selviää Suomen tapaan tilinpäätöksen yhteydessä. Toinen tapa on, että yritys maksaa tuloveron jokaisen kuukauden loppupäivinä, jolloin edellisen kuukauden toteutunut tulos on selvillä. (Penttilä ym. 2003, 41.)

Lähdeveromenettelyssä veron suorittamisesta on vastuussa tulon maksaja, koska saaja ei välttämättä ole rekisteröitynyt verovelvolliseksi Venäjälle. Maksaja pidättää passiivisesta tulosta lähdeveron ja tilittää sen Venäjän valtiolle. (Tiri 2009, 233.)

Omaisuusvero

Poikkeavasti Suomen lainsäädännöstä, Venäjällä kaikki juridiset henkilöt, joilla on kiinteätä tai irtainta veronalaista omaisuutta, joutuvat maksamaan omaisuusveroa. Verokanta on korkeintaan 2,2 % ja se maksetaan alueellisena verona. Omaisuusvero lasketaan kumulatiivisesti vuoden alusta ja maksetaan neljännesvuosittain omaaloitteisesti. Lopullisessa tuloverotuksessa omaisuusvero käsitellään vähennyskelpoisena menona. (Venäjän verotus – vuodenvaihteen muutokset 2011; Penttilä ym. 2003, 44.)

Vero on maksettava siitä huolimatta, että yrityksellä muuten ei olisi Venäjällä mitään liiketoimintaa. Tämä tarkoittaa, että myös ulkomaisten yritysten edustustot, jotka muuten ovat vapautettu tuloverosta, ovat kuitenkin velvollisia suorittamaan tämän

alueellisen veron lainsäädännön mukaisesti. Verotettavaa omaisuutta ovat käyttöomaisuus, aineettomat oikeudet, varastojen arvot ja taseeseen aktivoidut tuotannolliset tai muut kustannukset. Veronalaisista eristä on verolaissa oma luettelo, mutta yhteenvedona voi todeta, että lähes kaikki erät, mitkä kuuluvat taseen vastaavaan puoleen, ovat omaisuusveron alaisia eriä. (Penttilä ym. 2003, 44–45.)

Venäjän hallituksessa on hyväksytty tänä vuonna esitys, jonka mukaan yritysten uusien koneiden ja laitteiden hankinnat vuodesta 2013 alkaen olisivat omaisuusverosta vapautettuja. Sillä menetelmällä pyritään kannustamaan yrityksiä uusimaan ja modernisoimaan kalustoa. (Yritysten konehankinnat verovapaaksi 2012.)

Omaisuusverolain mukaan ulkomaisten ja venäläisten yritysten omaisuusverotukset poikkeavat toisistaan monelta osin. Suurin ero on käyttöomaisuudesta tehtävien poistojen huomioiminen verotuspohjassa. Ulkomainen yritys käyttää oman sijaintimaan lainsäädännön mukaisia poistoja rajoituksilla niin, ne ovat rakennuksien osalta korkeintaan 5 %, autojen, toimistokalusteiden ja tietokoneiden osalta 25 % ja muun omaisuuden osalta 15 %. Venäläisen yrityksen omaisuusveron alaisena käyttöomaisuusarvona käytetään hankintamenoa, josta on vähennetty poistot ja huomioitu sekä pakolliset että vapaaehtoiset arvonorotukset. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2011, 229; Penttilä ym. 2003, 44–45.)

Arvonlisävero

Arvonlisäverovelvollisia ovat kaikki Venäjällä kaupallista toimintaa harjoittavat juridiset henkilöt. Arvonlisävero otettiin käyttöön vuonna 1992 ja sitä perittiin alun perin kaikista tuotteista samansuuruisella prosentilla. (Karhu & Zubkova 2000, 18.) Vuosien aikana muutoksia on tullut useita, verokantoja on muutettu ja verotuksen kohteita täsmennetty. Tällä hetkellä noudatetaan pääosin vuonna 2001 voimaan tullutta arvonlisäverolakia. Laki vastaa käytännössä Suomen arvonlisäverolakia sillä poikkeuksella, että Venäjällä on ostojen arvonlisäveron vähennysoikeudelle erittäin tiukat muotovaatimukset. (Tiri 2009, 235.)

Yleinen arvonlisäverokanta Venäjällä on 18 %, mutta tiettyjen elintarvikkeiden, lastentuotteiden, aikakauslehtien ja terveydenhoitotuotteiden osalta peritään 10 % veroa (Doing business and investing in the Russian Federation 2012, 32). Arvonlisäverotuk-

sesta vapautetut kohteet on lueteltu verolaissa ja tullilainsäädännössä. Esimerkiksi julkisten kulkuvälineiden palvelut ja suurin osa pankkien tarjoamista palveluista ovat arvonnäisäverovapaita. Nollaverokantaa sovelletaan myös vientiin tarkoitettuihin tavaroihin siinä tapauksessa, että kaikki verottajalle esitettävät asiakirjat täyttävät verolaissa määritetyt vaatimukset ja ne on toimitettu verottajalle 180 päivän kuluessa siitä, kun tulli on vahvistanut viennin. Jos näin ei toimita, vientitavaroihin sovelletaan yleisää arvonnäisäverokantaa. Myös vähäinen liiketoiminta on Suomen tavoin vapautettu arvonnäisäverosta. (Karhapää-Puhakka 2007, 37; Tiri 2009, 236.)

Maahantuonnin yhteydessä yritys maksaa Suomen tavoin arvonnäisäveron ja se on vähennyskelpoista, jos tavara on tarkoitettu tuotantoa tai myyntiä varten. Sama sääntö koskee myös maahan tuotua tuotannollista käyttöomaisuutta. (Penttilä ym. 2003, 52, 56.)

Arvonnäisäveroilmoitus jätetään viranomaisille ja vero tilitetään valtiolle verovelvollisuudesta riippuen joko kuukausittain tai neljännesvuosittain. Ulkomainen yritys ja venäläinen yritys, jonka kuukausittainen myyntikate jää alle kahden miljoonan ruplan, tilittävät veron neljännesvuosittain, muut yritykset kuukausittain. (Karhapää-Puhakka 2007, 38.) Tilitettävä vero lasketaan suomalaisen tapaan niin, että myynnin arvonnäisäverosta vähennetään vähennykseen oikeutettavien ostojen arvonnäisävero (Tiri 2007, 258). Vähennysoikeuden edellytyksenä on muotomääräysten mukaisesti laaditut asiakirjat. Venäjällä laaditaan arvonnäisäveron vähennyksen saamista varten arvonnäisäverolasku. Lasku on ensisijaisesti veroviranomaisia varten ja se on laadittava viiden päivän kuluessa tavarän toimittamisesta tai palvelun suorittamisesta. (Honkanen 2011, 54.) Laskun muotomääräyksistä on Verolaissa oma pykälä ja niitä on noudettava tarkoin, koska pienikin laiminlyönti voi johtaa vähennysoikeuden epäämiseen. Suurin eroavaisuus suomalaiseen arvonnäisäverotukseen on se, että Venäjällä kaikki alv-vähennykseen kuuluvat laskut täytyy olla alkuperäisiä, myyjäyrityksen johtajan ja pääkirjanpitäjän allekirjoituksin vahvistettuja laskuja. (Penttiä ym. 2003, 53–54.) Yhtiön leima ei ole Honkasen (2011, 55) mukaan arvonnäisäverolaskussa pakollinen.

Toisinaan, negatiivisen arvonnäisäveron johdosta, yrityksellä on oikeus saada veronpalautusta. Vuodesta 2007 alkaen Venäjällä sovelletaan kaikkiin vientiyrityksiin ja vain Venäjällä toimiviin yrityksiin yhtenäistä arvonnäisäveron palautusjärjestelmää. Arvonnäisäveron palautus ei tapahdu automaattisesti ilmoituksen perusteella, vaan sen saamis-

ta varten täytyy yrityksellä läpäistä verotarkastus ja saada hyväksytty arvonlisäveron palautuspäätös. Jos tarkastuksessa ei ole havaittu virheitä, veroviranomainen voi käyttää palautettavan arvonlisäveron muiden verojen maksuun tai palauttaa verovelvollisen tilille. Jos tarkastuksessa on havaittu virheitä ja palautusanomus on hylätty, on verovelvollisella oikeus valittaa päätöksestä ylempään hallintoelimeen tai välimiestuomioistuimeen. (Karhapää-Puhakka 2007, 38–41.) Honkasen (2011, 55) mukaan verotarkastuksessa usein rangaistaan nimenomaan täydellisten muutoseikkojen puuttumisesta. Vaikka laskun sisältö olisi kunnossa ja antaisi kaikki tarvittavat arvonlisäverovähennykseen tarvittavat tiedot, muodollisuus on tärkeämpi seikka ja arvonlisäveron vähennysoikeus menetetään. Tänä vuonna on Venäjällä otettu vastaan määräys sähköisestä laskutuksesta. Sähköistä laskua varten ovat omat tarkat muotovaatimukset ja sen käyttöönotolla uskotaan olevan vaikutusta veroviranomaistoiminnalle. Sähköisen laskun uskotaan vähentävän verotarkastajan puuttumista arvonlisäverolas- kujen muutoseikkoihin. (Talousuutisia Moskovasta 2012, 9.)

Venäjällä, kuten Suomessakin, täytyy tietyissä tapauksissa käyttää käännettä verovelvollisuutta. Eli jos Venäjällä verovelvolliseksi rekisteröitynyt yritys ostaa tavar- an tai palvelun sellaiselta ulkomaiselta yritykseltä, joka itse ei ole rekisteröitynyt verovelvolliseksi Venäjälle, on ostajan velvollisuus pidättää ja tilittää kauppahinnasta arvonlisäveron osuus. Tämän osuuden ostaja saa vähentää omassa arvonlisäverotuksessa ostopien- nän arvonlisäverona ja tavar- an tai palvelun myyjä saa arvonlisäveron määrän ver- ran pienemmän maksusuorituksen. (Penttilä ym. 2003, 49.)

4 TUTKIMUKSEN TOTEUTUS

Seuraavassa luvussa esitellään työn toimeksiantaja, Mikkeli-ssä sijaitseva energiayhtiö Etelä-Savon Energia Oy. Tämän lisäksi käsitellään työssä käytettyä tutkimusmenetel- mää, kerrotaan tutkimusaineistosta, sen analyysistä ja tutkimuksen luotettavuudesta.

4.1 Etelä-Savon Energia Oy

Etelä-Savon Energia Oy on kokonaan Mikkelin kaupungin omistama energiayhtiö. Yhtiö aloitti toimintaansa vuonna 1910, jolloin se toimitti sähköä 28 asiakkaalle. Alun- perin yhtiö toimi ainoastaan sähkölaitoksena, mutta 1950-luvulla kaukolämmön käyt-

töönoton yhteydessä siitä tuli energialaitos. ESE oli yksi ensimmäisiä yhtiöitä Suomessa, joka aloitti kaukolämmön toimittamisen asiakkaille. Vuonna 1994 yhtiö muutettiin itsenäiseksi osakeyhtiöksi, Etelä-Savon Energia Oy:ksi. (Vuosikertomus 2010.)

ESE tuottaa ja myy energiaystävällistä energiaa. Suurin osa energiasta tuotetaan omassa, Pursialassa sijaitsevassa, voimalaitoksessa. Voimalaitoksen polttoaineista noin 65 % on uusiutuvia, puupohjaisia polttoaineita. Ympäristöystävällistä energiaa yhtiö hankkii myös osakkuusyritysten kautta, jotka tuottavat sekä vesi- että tuulivoimaa. Ympäristöystävällinen toiminta on tuottanut tulosta. Vuonna 2010 yhtiö osallistui Mikkelin kaupungin kanssa Uusiutuvan energian kunta -kilpailuun, jossa Mikkeli nimitettiin vuoden 2010 Uusiutuvan energian kunnaksi. (Vuosikertomus 2010.)

Monipuolisella toiminnalla yhtiö hajauttaa sähköntuotannon riskejä. Toiminnan tarkoitus on kuitenkin panostaa uusiutuvien polttoaineiden käytön jatkuvaan nostamiseen. Tämän tavoitteen saavuttamista varten ESE on aktiivisesti mukana kehittämässä puupolttoaineenhankintaa sekä maakunnassa että sen ulkopuolella. Toiminnalle haetaan myös kasvua erilaisten yhteistyöprojektien ja liikeyritysten kautta. Esimerkiksi vuonna 2010 ESE osti Venäjältä hakkuuyhtiön OOO Russkij Les ja vuonna 2011 Haukivuoren Lämpö Oy:n osakekannasta 93 %. (Vuosikertomus 2011.)

Puupolttoaineiden saatavuuden varmistamiseksi ja hankintaverkoston kehittämiseksi ESE on laajentanut liiketoimia Venäjälle. ESE omistaa siellä kahden rajavastuuyhtiön, OOO Russkij Lesin ja OOO ESE:n koko osakekannan ja filiaalinen. Filiaalinen perustamispäätös saatiin tammikuussa 2012. Yhtiöt ja filiaali sijaitsevat Leningradin alueella, Tihvinässä. Tihvinä on noin 60 000 asukkaan kaupunki ja sijaitsee Pietarista noin 200 km itään. Tihvinän itsehallintoalue sijaitsee taigalla ja siitä johtuen suurin osa alueesta on metsää. (Vuosikertomus 2011; Tihvinä.)

OOO Russkij Les on metsänvuokra- ja hakkuuyhtiö, jolla on 79 000 ha suuruisen metsäalueen vuokraoikeus seuraavaksi 49 vuodeksi. Yhtiön palveluksessa on noin 20 koko-aikaista työntekijää. Heidän lisäksi alueella työllistetään useita kymmeniä urakoitsijoita. Yhtiö myy hakkaamansa ainespuun Venäjän markkinoille ja energiapuu kuljetetaan hakkeen muodossa Suomeen tai myydään Venäjällä. Suomeen kuljetettava hake toimitetaan junilla Imatran terminaaliin, josta se kuljetetaan kuorma-autoilla joko Pursialan voimalaitokseen tai myydään ulkopuolisille tahoille. Hakkeen vaihtoehto-

sista kuljetuksista ja varastointimuodoista vastaa logistiikka- ja rahoitusyhtiö OOO ESE. OOO ESE:n toimintaan kuuluu myös jatkuva uusien yhteistyökumppaneiden hankkiminen ja yhteistyöverkoston kehittäminen. (Vuosikertomus 2011.)

Yhtiön Vuosikertomuksen 2011 mukaan Etelä-Savon Energia filiaali Tihvinä on perustettu Venäjälle käytännön syistä. ESE:n tavoite on toimittaa sinne ja omistaa siellä koneita/laitteita. Venäjän lainsäädännön mukaan ulkomainen yhtiö saa vastaavissa tapauksissa toimittamien ja omistamien laitteiden sekä koneiden arvonalisäveronosuuden takaisin. Siihen edellytetään kuitenkin kiinteän toimipaikan olemassaoloa ja toimintaan liittyvien lakisääteisten velvollisuuksien noudattamista.

Etelä-Savon Energia Oy yhdessä tytäryhtiöiden kanssa muodostavat konsernin. ESE:n tytäryhtiöitä ovat sähköverkkoyhtiö ESE-Verkko Oy, sähköasennus- ja huoltoliiketoimintoihin keskittyvä ESE-Tekniikka Oy, Kiinteistö Oy Korjaamonkatu 3, Haukivuoren Lämpö Oy, Huippuenergia Oy ja venäläiset tytäryhtiöt OOO ESE ja OOO Russkij Les. Konsernin liikevaihto vuonna 2011 oli noin 51,4 miljoonaa ja liikevoitto noin 6,9 miljoonaa. Konsernin palveluksessa oli keskimäärin 90 henkilöä, joista 66 oli emoyhtiön palveluksessa. (Vuosikertomus 2011.)

4.2 Tutkimusmenetelmä ja tutkimuksen toteutus

Tutkimuksessa käytin kvalitatiivista eli laadullista tutkimusmenetelmää. Koska opinäytetyöni tarkoitus oli yksittäisen tapauksen tutkiminen, sen kuvaaminen ja ymmärtäminen, pidin laadullisen menetelmän käyttämistä parhaana valintana. Metsämuurosen (2006, 92) mukaan laadullinen tutkimus on tapaustutkimusta. Laadullisen tutkimuksen avulla tapausta tutkitaan perusteellisemmin ja siitä yritetään saada mahdollisimman paljon tietoa, kun taas kvantitatiivinen eli määrällinen tutkimus käsittelee useiden tapausten joukkoa (Kananen 2008, 25).

Laadullisen tutkimuksen tarkoitus on ymmärtää tapausta syvällisemmin. Tutkimuksessa käytetään sanoja, lauseita ja tutkimuksen edetessä tulee esille uusia ilmiöitä, joita pyritään kuvaamaan ja tulkitsemaan tapauskohtaisesti. Määrällinen tutkimusmenetelmä taas perustuu lukuihin, joiden perusteella mitataan tutkimuksen alussa esitettyjen väittämien paikkaansa pitävyyttä tai tehdään yleistyksiä tutkimuskohteina olevista tapauksista. (Kananen 2008, 24–25.)

Laadullinen tutkimus etsii vastauksia kysymyksiin miksi, miten ja millainen, kun määrällisessä tutkimuksessa etsitään vastauksia kysymyksiin mikä, missä, paljonko ja kuinka usein (Heikkilä 2008, 17). Oman opinnäytetyöni tutkimusongelma täytyi ratkaista kysymysten miksi ja miten avulla, siinä ei haettu numeerisia vastauksia, vaan päämäärä oli ymmärtää tutkimuskohde syvällisesti ja tarkasti, perehtyen yhden tapausten tutkimiseen. Siitä johtuen opinnäytetyölleni sopivampi tutkimusmenetelmä oli laadullinen menetelmä.

Laadullisen tutkimuksen aineistonkeruumenetelmät

Metsämuurosen (2006, 111) mukaan laadullisessa tutkimusmenetelmässä aineistokeruumenetelminä käytetään yleisesti haastatteluja, havainnointia ja kirjallisia materiaaleja. Kaikkia menetelmiä voidaan käyttää yksin, eri tavoin yhdistettynä tai rinnakkain.

Laadullisessa tutkimuksessa yleisimmin käytetty aineistokeruumenetelmä on haastattelu. Haastattelu voi olla avoin, keskustelutyypinen haastattelu, teemahaastattelu, joka keskittyy tiettyyn aihealueeseen tai ryhmäkeskustelu, johon osallistuu 4–8 henkilöä. Näille haastattelutypeille on ominaista se, että siihen osallistuvien henkilöiden välille syntyy vuorovaikutus. (Heikkilä 2008, 17.) Haastatteluissa ei voi kuitenkaan kysellä mitä tahansa, vaan esitetyille kysymyksille täytyy löytyä perustelu esimerkiksi viitekehyksestä (Tuomi & Sarajärvi 2002, 77).

Lomakehaastattelu/lomakekysely on käytetyin aineistokeruumenetelmä määrällisessä tutkimusmenetelmässä, mutta sitä voi käyttää myös laadullisessa tutkimuksessa siinä tapauksessa, että lomake toteutetaan avointen kysymysten muodossa (Heikkilä 2008, 17). Tuomen ja Sarajärven (2002, 77) mukaan lomakehaastattelu ei ole sopivin toteuttamistapa laadullisessa tutkimuksessa, mutta sen avulla voidaan haastatteluun osallistuneet henkilöt jakaa vastauksien perusteella laadullisiin luokkiin.

Havainnointi on haastattelujen jälkeen toiseksi yleisin käytetty laadullisen tutkimuksen aineistonkeruumenetelmä (Tuomi & Sarajärvi 2002, 83). Metsämuurosen (2006, 116–117) mukaan havainnointi on tapahtuma, jossa tutkija seuraa tutkimuskohdetta ja tekee siitä muistiinpanoja. Havainnointi jaetaan tutkijan omasta osallistumisesta riippuen neljäksi eri asteeksi. Ensimmäisen asteen mukaan havainnointi voi toteutua ilman, että tutkija itse osallistuisi tutkittavaan tapahtumaan. Toisen asteen mukaan tut-

kija voi osallistua tutkimukseen osallistujana niin, että tutkija on mukana siinä tutkijan roolissa. Kolmanteen asteen mukaan tutkija voi osallistua tutkimukseen havainnoijana niin, että hän on siinä mukana toimijan roolissa. Tutkijan täydellinen osallistuminen tilanteeseen muodostaa havainnoinnin neljännen asteen. Havainnointimenetelmää pidetään kuitenkin työläännä ja sen toteuttaminen saattaa viedä paljon aikaa. (Hirsjärvi ym. 2010, 212–213.)

Myös kirjallisten materiaalien käyttö laadullisissa tutkimuksissa on yleistynyt, koska tutkimuksen luonteesta johtuen aina ei tarvitse kerätä aineistoa uudelleen, vaan voi käyttää hyväksi jo valmiina olevia aineistoja. Sellaisia aineistoja ovat esimerkiksi omaelämäkerrat, viralliset dokumentit, kirjat, aikaisempien tutkimusten tulokset ja joukkotiedotuksen tuotteet. (Eskola & Suoranta 1998, 117–118.)

Opinnäytetyön aineistonkeruumenetelmä

Omassa opinnäytetyössäni aineistonkeruumenetelmänä käytin pääasiassa teema- ja avointa haastattelua. Valitsin tämän menetelmän, koska haastattelussa ollaan haastateltavan kanssa suorassa vuorovaikutuksessa ja siinä voi esittää tarpeen mukaan lisäkysymyksiä ja pyytää haastateltavaa selventämään vastauksia. Haastattelut olivat yksilöhaastatteluja. Tutkimukseen osallistuneet haastateltavat henkilöt oli valittu mukaan harkinnanvaraisesti. Haastateltavia oli yhteensä neljä, he ovat oman alan asiantuntijoita, jotka ovat välittömässä tekemisessä opinnäytetyön tutkimusongelman kanssa. Kolme haastateltavista työskentelee yrityksessä ja neljäs haastattelevista henkilöistä toimii yrityksen tilintarkastajana. Tutkimukseen sisällytän myös keskustelun tulokset venäläisen kirjanpitäjän kanssa, joka vieraili ESE:llä syyskuussa. En haastattelut häntä erikseen, mutta osallistuin yhteiseen tapaamiseen, jossa esitin hänelle joitakin yleisiä opinnäytetyöhöni liittyviä kysymyksiä.

Opinnäytetyön tutkimusongelman ratkaisemiseksi tarvittavan aineiston saamiseksi suoritin haastattelut seuraavasti. Ensiksi haastattelin yrityksessä työskentelevät henkilöt. Heille en antanut etukäteen tarkkoja kysymyksiä, vaan heillä oli tiedossa haastattelun aihepiiri, jonka sisältö ja laajuus riippuivat haastateltavasta. Tilintarkastajan haastattelua varten tein aikaisemmin toteutuneiden haastattelujen pohjalta listan esille tulleista, lisätietoja tarvittavista kysymyksistä ja muista taloushallinnon piiriin kuulu-

vista aiheista, joita on huomioitava filiaalın taloushallinnon hoitamisessa pääyrytyk- sessä. Haastattelun aiheet lähetin tilintarkastajalle sähköpostitse etukäteen.

Haastattelujen tavoitteena oli aihepiiriin kuuluvilla kysymyksillä siirtyä haastattelevan kanssa avoimeen haastatteluun. Eskola ja Suorannan (1998, 86) mukaan avoin haastat- telu muistuttaa tavallista keskustelua, jossa keskustellaan tietystä aiheesta, mutta kaik- kien siihen osallistuvien kanssa ei käsitellä kaikkia teema-alueita. Tällä menetelmällä pystyin ohjaamaan haastattelun etenemistä jokaisen haastateltavan osalta siihen tilan- teeseen sopivalla tavalla niin, että otin huomioon haastateltavan toimialueen, vastauk- set ja aiheeseen tarvittavat lisäselvennykset.

Haastattelujen lisäksi olen opinnäytetyön ongelmaan liittyvää aineistoa kerännyt haas- tattelujen ohella myös käyttäen osallistuvaa havainnointia. Havainnointimenetelmää käytettäessä olin sekä tutkijan että osallistujan roolissa. Osallistujan rooli johtui enimmäkseen siitä, että toimenkuvastani johtuen olin joihinkin tutkimusongelmiin liittyvien kysymysten kanssa suoranaisesti tekemisessä.

Tutkimuksen toteutus

Haastattelut toteutin kasvokkain tapahtuvilla haastatteluilla, joita joidenkin haastatel- tavien osalta oli useitakin, lähinnä ne olivat kuitenkin lisäselvennysten hakemista ai- kaisempaan keskusteluun viitaten. Haastattelut toteutin elo–syyskuussa, sopimalla haastateltavan kanssa etukäteen haastattelun ajankohdan ja paikan. Haastattelut tapah- tuivat pääasiassa yhtiön omissa tiloissa, paitsi tilintarkastajan haastattelu, joka toteu- tettiin hänen toimistossaan.

Haastattelujen aikana tein muistiinpanoja. Talousjohtajan ja tilintarkastajan haastatte- luissa käytin myös sanelukonetta. Sanelukoneen käyttöä pidin näissä tapauksissa pe- rusteltuna, koska heidän kanssa käyty keskustelu aiheesta oli laajempi ja yksityiskoh- taisempi. Sanelukoneen käytöstä pyysin haastateltavalta hyväksynnän etukäteen. Li- säselvennysten saamiseksi erillistä haastattelu-aikaa etukäteen haastateltavien kanssa en sopinut. Lisäselvennyksiä haastatteluihin kysyin enimmäkseen talousjohtajalta ja kirjanpitäjältä. Työskentelen heidän kanssa samalla osastolla, tavataan päivittäin ja siten lisäkysymysten esittäminen oli vaivatonta. Tilintarkastajan kanssa oli myös so- vittu, että tarvittaessa voin ottaa häneen yhteyttä sähköpostitse.

4.3 Tutkimusaineiston analysointi ja tutkimuksen luotettavuus

Tutkimusaineistoa voi kertyä runsaasti, jos esimerkiksi haastateltavia on ollut paljon tai samoja henkilöitä on haastateltu useaan otteeseen. Kertynyt aineiston käsittely on raskasta, mutta mielenkiintoista, koska yleensä se on elämänläheistä ja usein ainoastaan tiettyyn tai tiettyihin tapauksiin liittyvää tietoa. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 135.)

Seuraavaksi käsittelen, miten laadullisen tutkimuksen aineistoa voi analysoida. Tässä osiossa esitän myös sen, miten laadullisen tutkimuksen luotettavuutta voi arvioida ja miten olen sen tehnyt omassa opinnäytetyössä.

Tutkimusaineiston analysointi

Jottei analysointivaihe ei olisi liian työläs, kannattaa aineiston analysointitapa päättää jo ennen aineiston keruuta. Metsämuurosen (2006, 122) mukaan laadullisessa tutkimuksessa aineiston kerääminen ja sen analysointi tapahtuvat usein osittain samanaikaisesti ja se on Hirsjärven ja Hurmen (2004, 136) mukaan suurin ero, millä laadullisen ja määrällisen tutkimusaineiston analyysit eroavat toisistaan.

Laadullisen tutkimusmenetelmän tuottamaa aineistoa voi analysoida usealla eri tavalla. Tuomen ja Sarajärven (2002, 97–100) mukaan analyysi voi olla aineistolähtöinen, teoriasidonnainen eli teoriaohjaava tai teorialähtöinen. Aineistolähtöisessä analyysissä luodaan tutkimusaineistosta teoreettinen kokonaisuus ja analyysikohteet valitaan aineistosta sen mukaan, mikä on tutkimuksen tarkoitus ja tehtävänasettelu. Teoriasidonnaisessa analyysissä käytetään teoriaa apuvälineenä, kun ratkaistaan aineistonlähtöisen analyysin ongelmia. Tässä aineistanalyysityypissä aikaisempi tieto ohjaa ja auttaa analyysiä. Kolmas, perinteisin analyysimenetelmä, on teorialähtöinen analyysi, jossa aineistoa analysoidaan aikaisemman, jo olemassa olevan tiedon pohjalta.

Laadullisen tutkimuksen aineiston analyysin tarkoitus on antaa tutkittavasta ilmiöstä lisätietoja sanallisessa muodossa. Analyysin avulla pyritään selkeyttämään aineiston sisältöä niin, että sen pohjalta voidaan ilmiöstä tehdä luotettavia johtopäätöksiä. Käytännössä laadullisen aineiston analyysi tapahtuu tutkimuksen jokaisessa vaiheessa, koska saatu aineisto pystytään heti käsittelemään ja kokoamaan omaksi kokonaisuudeksi. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 110.)

Omassa opinnäytetyössäni tutkimusaineiston muodostivat pääasiassa haastattelut. Haastatteluaineistoja en litteroinut eli kirjoittanut sanatarkasti puhtaaksi. Kanasen (2008, 80) mukaan litterointi on hankala, koska etukäteen ei ole tietoa siitä, mitä haastatteluissa esille tulleita tietoja otetaan lopulliseen tutkimustyöhön mukaan. Opinnäytetyössä tuon esille ainoastaan ne seikat, jotka auttavat tutkimusongelman ratkaisemisessa. Syntynyttä aineistoa analysoin teorialähtöisesti, koska yritysten taloushallinto pohjautuu sääntöihin ja sitä ohjaavat erityyppiset lait.

Tutkimuksen luotettavuus

Laadullisen tutkimuksen luotettavuutta ja pätevyyttä on Hirsjärven ym. (2010, 232–233) mukaan vaikea arvioida, koska esimerkiksi tutkimusmenetelmälle ominaiset tapaututkimukset ovat ainutlaatuisia ja toista samanlaista ei löydy. Siitä huolimatta ne tulisi jollain tavalla arvioida. Yksi tutkimuksen luotettavuuden arvioimiskeino on se, että tutkija selostaa tarkasti kaikki tutkimuksen vaiheet selvästi ja tarkasti. Luotettavuutta lisää myös se, tutkija esittää esimerkiksi haastattelujen paikat, olosuhteet, mahdolliset häiriötekijät ym. seikat totuudenmukaisesti ja arvioi ne myös itse.

Eskolan ja Suorannan (1998, 211–212) mukaan laadullisessa tutkimuksessa luotettavuutta voi arvioida tutkimuksen uskottavuuden, siirrettävyyden, varmuuden ja vahvistuvuuden avulla. Uskottavuus tarkoittaa sitä, että tutkija tarkistaa, vastaavatko tutkitavien käsitykset hänen omia käsityksiä ja tulkintoja. Siirrettävyys tarkoittaa tutkimustulosten yleistämistä, vaikka se ei olekaan aina tutkimuksen luonteesta johtuen mahdollista. Varmuutta tutkimukseen saadaan niin, että siinä huomioidaan myös tutkijan omat ennako-oletukset. Vahvistuvuus tutkimuksen luotettavuuden kriteerinä tarkoittaa sitä, että saaduille tutkimustuloksille löytyy vastaavia tuloksia myös muista samantyyppistä ilmiötä tutkivista tutkimuksista.

Oman opinnäytetyöni luotettavuuden vahvistan niin, että selostan kaikki tutkimuksen vaiheet tarkasti ja selvästi. Haastattelujen osalta ilmoitan myös haastattelun ajankohdan. Annan myös tutkimukseen osallistujille opinnäytetyöni luettavaksi ennen kun luovutan sen tarkastajalle. Tämän vaiheen ulkopuolelle jää kuitenkin venäläinen pääkirjanpitäjä. Näiden toimenpiteiden lisäksi pyydän tilintarkastajaa tarkastamaan työssä esitetyt johtopäätökset. Opinnäytetyöni siirrettävyyden ja vahvistavuuden varmistan niin, että huomion työssäni voimassaolevat taloushallintoa ohjaavat lait ja yleisohjeet.

5 FILIAALIN TALOUSHALLINTO PÄÄYRITYKSESSÄ

Seuraavaksi esitän haastattelujen tulokset. Ensiksi on yrityksestä haastateltavien toimihenkilöiden haastattelut kirjoitettu puhtaaksi vapaamuotoisesti niin, että esille on tuotu ainoastaan olennaisimmat asiat. Sen jälkeen teen kartoituksen siitä, miten tällä hetkellä, elokuussa 2012, filiaalin taloushallinto pääyrityksessä on järjestetty ja mitkä ovat haastatteluissa esille tulleet ongelmakohdat, joihin tarvitaan lisätietoja. Sen jälkeen esitän tilintarkastajan haastatteluun liittyvät seikat. Myös tapaaminen venäläisen kirjanpitäjän kanssa on esitetty tässä opinnäytetyössä omana lukuna.

5.1 Venäjän liiketoiminnoista vastaavan haastattelu

Haastattelu pidettiin 23. elokuuta yhtiön toimitiloissa. Haastattelua en nauhoittanut, vaan kirjoitin esille tulleet asiat muistiin. Koska haastateltava oli alusta alkaen mukana filiaalin perustamisessa, pyysin häntä kuvaamaan perustamisprosessia, siinä esille tulleita ongelmia ja haasteita. Toisena haastattelun aiheena oli filiaalin taloushallinto, liiketoiminnoista vastaavan näkemys hänelle tällä hetkellä tarvittavista työ- ja alanumeroista ja taloudellisista raporteista.

Filiaalin perustaminen ja rekisteröinti

Filiaalin perustaminen Venäjälle aloitettiin syksyllä 2011. Perustaminen lähti liikkeelle siitä, että pääyrityksellä tuli tarve viedä Venäjälle käyttöomaisuutta konetöiden suorittamista varten. Tiedossa oli, että ulkomainen yhtiö voi viedä Venäjälle käyttöomaisuutta, mutta käytännön syistä sinne täytyy perustaa kiinteä toimipiste. Tarvittavista perustamistoimenpiteistä ei ollut tietoa ja niiden hankkiminen osoittautui vaikeaksi sekä Suomen että Venäjän puolella. Asiatuntijoiden ja tarvittavan tiedon hankkiminen oli haasteellista.

Yhtiö omistaa ennestään Venäjällä tytäryhtiöitä ja siellä työskentelevien henkilöiden avulla löytyi venäläinen juristi. Juristin ohjeiden mukaisesti aloitettiin tarvittavien asiakirjojen hankkiminen ja laatiminen. Runksaslukuinen asiakirjojen määrä ja niiden työstäminen Venäjän viranomaisten vaatimaan muotoon yllätti. Asiakirjojen piti olla tuoreita ja käännettyjä venäjän kielelle. Sen lisäksi kaikki asiakirjat piti apostilloida maistraatissa. Venäjälle tyypillinen asiakirjojen muodollisuus tuli tässä prosessissa

selvästi esille. Esimerkiksi välttämättömät leimat ja niiden sijainti oikeassa paikassa oli erittäin olennaista. Pienikin virhe aiheutti asiakirjojen uudelleen laatimisen.

Filiaalin perustamista varten toimitettiin seuraavat asiakirjat käännettynä virallisella kääntäjällä, vahvistettuna notaarilla ja varustettuna apostilloilla:

- hallituksen pöytäkirja filiaalin perustamisesta
- pääyhtiön kaupparekisteriote
- pääyhtiön yhtiöjärjestys
- filiaalin ohjesäännöt
- valtakirja juristille
- valtakirja filiaalin johtajalle.

Edellä mainittujen asiakirjojen lisäksi pääyhtiön talousjohtaja hoiti pankkitilien avaamista varten tarvittavan dokumentaation ja sen saattamisen Venäjän lainsäädännön vaatimusten mukaiseksi. Myös Venäjällä juristi valmisti valtakirjan nojalla akkreditointia varten tarvittavia hakemuksia ja anomuksia eri virastoihin. Venäjälle annetut valtakirjat oli laadittu tarkkaan niin, että ne koskivat ainoastaan annettuja tehtäviä. Tarkkuutta niiden laatimisessa tarvittiin, koska on ollut tapauksia, joissa lakimies on käyttänyt saamiensa valtakirjoja niiden sisällön laajuudesta ja vapaamuotoisuudesta johtuen myöhemmin väärin.

Lopullinen päätös filiaalin perustamisesta saatiin tammikuussa 2012. Ennen prosessin aloittamista oli olemassa virheellistä tietoa, että parhaassa tapauksessa koko akkreditointi kestää viikon verran. Tässä tapauksessa koko perustamisprosessi kesti yhteensä noin kolme kuukautta. Huomioon on kuitenkin otettava, että prosessin edistymistä hidastuttivat Suomen puolella joulupyhät ja Venäjän puolella heidän uusivuosi ja jouluku.

Raportointitarpeet

Tällä hetkellä (elokuu 2012) Venäjältä sivuliikkeen toiminnoista ei raportoida. Yksy syy siihen on se, että filiaalin ensimmäisten kuukausien kirjanpitositteiden tallentaminen taloustietojärjestelmään on viivästynyt. Toisaalta tapahtumia filiaalissa ei ole vielä ollut paljonkaan ja niitä on pystytty seuraamaan ilman erillistä raportointia. Myös se, että Venäjän liiketoiminnoista vastaava tarkistaa kaikki filiaalin toimintaan

liittyvät tositteet, on edesauttanut seurantaan ilman erillistä raporttia. Samoin se seikka, että hän käy säännöllisesti Venäjällä tarkistamassa tytäryhtiöiden toiminnan, helpottaa filiaalin seurantaan, koska samalla käynnillä tulee tarkistettua myös filiaalin asiat. Lisäksi hänellä on erittäin tiivis yhteistyö venäläisten tytäryhtiöiden pääkirjanpitäjän kanssa, jonka tehtävänä on huolehtia myös filiaalin taloushallinnosta Venäjän puolelta.

Venäjän liiketoiminnoista vastaavan tavoite on käynnistää filiaalin toiminnoista samantyyppinen seuranta kuin venäläisten tytäryhtiöiden osalta. Ero on siinä, että tytäryhtiöiden toiminnoista lähetetään kuukausiraportit Venäjältä, mutta koska filiaalin taloushallinto hoidetaan emoyhtiössä, seurantaan tarvittavat raportit pystytään rakentamaan täällä. Tämä ei kuitenkaan poissulje sitä, että Venäjällä ei laadittaisi filiaalia koskevia taloushallinnollisia raportteja.

Liiketoiminnoista vastaava tarvitsee filiaalin tuloslaskelman ja kustannusten erittelyn kirjanpitolin, työ- ja alanumeroittain. Tällä hetkellä on käytössä joitakin työ- ja alanumeroita, mutta tarpeen mukaan niitä perustetaan lisää.

5.2 Talousjohtajan haastattelu

Talousjohtajan haastattelu pidettiin 30. elokuuta hänen työhuoneessaan. Haastateltavalle en lähettänyt etukäteen tarkkoja kysymyksiä vaan ilmoitin aihealueet, joista tulaa keskustelemaan. Haastattelussa käytin sanelukonetta. Haastattelulla oli useita tavoitteita, kuten:

- selvittää hänen kokemuksiaan filiaalin perustamisprosessista
- selvittää hänen kokemuksiaan venäläisestä taloushallinnon seurannasta
- selvittää filiaalin taloushallinnon järjestämisen nykytilanne sekä Venäjällä että pääyrityksessä.

Tässä luvussa on esitetty yhteenveto talousjohtajan kokemuksista filiaalin perustamisprosessista ja venäläisen taloushallinnon seurannasta. Haastattelun tulokset filiaalin taloushallinnon nykytilanteesta pääyrityksessä on otettu huomioon luvussa Taloushallinnon nykytilanne.

Filiaalin perustaminen ja rekisteröinti

Talousjohtaja hoiti käytännössä filiaalin perustamista ja rekisteröintiä varten tarvittavien asiakirjojen hankkimisen ja niiden asianmukaiseen kuntoon hoitamisen Suomen puolella. Hänen mukaansa filiaalin perustaminen oli suhteellisen monimutkainen prosessi. Kaikista eniten epäselvyyksiä asiassa aiheutti se, että mistään ei löytynyt tarkkaa tietoa, mitä kaikkia asiakirjoja filiaalin perustamista ja rekisteröintiä varten tarvitaan. Asiakirjojen valmisteleminen eteni sen mukaan, miten saatiin Venäjältä ohjeita. Venäjän puolelta avuksi oli palkattu juristi, jonka kanssa kommunikoihin puhelimitse ja sähköpostitse.

Perustamisprosessissa monimutkaisinta oli tiettyjen asiakirjojen laatiminen niin, että ne olisivat Venäjän lain mukaisia, mutta samalla siinä olisi huomioitu kaikki pääyrittäjien tarpeita tyydyttävät seikat. Esimerkiksi ohjesäännöistä saatiin venäjänkielinen malli, joka käännettiin ja sovellettiin omiin tarpeisiin. Tehtävä oli haasteellinen, koska esimerkiksi Venäjän lain mukaan johtajalla täytyy olla oikeus tehdä päätöksiä investoinneista, solmia sopimuksia ym. vastaavaa, mutta ESE halusi kuitenkin pitää näiden toimenpiteiden oikeudet ainoastaan itsellään ja sitä mukaan johtajan oikeuksia piti saada rajattua. Tässä asiassa asioiden kulkua hidasti se, että Venäjällä toimiva juristi tiesi Venäjän lain mukaiset vaatimukset, mutta ei tiennyt mitkä asiat olivat pääyrittäjien näkökulmasta katsottuna olennaisia ja niiden yhteensovittaminen niin, että sekä Venäjän laki, että myös pääyrittäjien tarpeet tulisivat ohjesäännöissä huomioituksi, otti aikaa. Tämän lisäksi asiakirjojen käännättäminen venäjän kielelle, niiden virallistaminen ja apostillointi maistraatissa veivät oman ajan. Asiakirjoja ei myöskään lähetetty Venäjälle postitse, vaan Venäjän liiketoiminnoista vastaava vei ne sinne henkilökohtaisesti.

Pankkitilin avaamiseksi tarvittavien asiakirjojen hankkiminen hoidettiin Suomessa, pääyrittäjien toimesta. Eniten viivästyksiä tässä prosessissa aiheutti se, että tarkkoja ohjeita asiasta ei taaskaan ollut. Pankilta tuli ohjeita, mutta hitaasti ja vaikutelma jäi, että heillekin oli vastaava asia uutta. Pitkään oli epäselvä esimerkiksi, kumman maan verkkopankissa filiaalin maksuliikenteen hoitaminen onnistuu.

Ainoa ohjekirja pankkitilien avaamisesta oli englannin kielellä ja epävarmuus siitä, että onko kaikki tarvittava ymmärretty oikein, ei ollut helppoa. Mistään ei saanut val-

mista listaa asiakirjoista, joita tätä prosessia varten tarvitaan eikä siitä, mitkä asiakirjat voi toimittaa ainoastaan virallisesti käännettynä ja mitkä täytyy apostilloida. Myös se yllätti, että joistakin asiakirjoista, jotka oli jo kertaalleen toimitettu filiaalın perustamisen yhteydessä, tarvittiin omat kappaleet pankkitilin perustamista varten. Joitakin asiakirjoja piti myös toimittaa uudelleen muutoseikoissa tapahtuneen virheen takia.

Filiaalın olisi voinut perustaa joko yhdeksi, kahdeksi, kolmeksi tai viideksi vuodeksi. Pääyrityksessä päädyttiin kolmen vuoden määräaikaan, koska siinä ajassa pystytään näkemään, toimiiko tämä toimintamalli ja kannattaako sitä kehittää eteenpäin.

Kokemuksia venäläisestä taloushallinnosta, sen seurannasta ja filiaalın taloushallinnon järjestäminen Venäjällä

ESE omistaa Venäjällä jo ennestään kaksi tytäryhtiötä, joiden pääkirjanpitäjänä toimii sama henkilö. Pääkirjanpitäjä hoitaa tytäryhtiöiden kaikki taloushallinnolliset velvollisuudet Venäjällä sovellettavien lakien mukaisesti ja sen lisäksi hän toimittaa kuukausittain emoyhtiölle tytäryhtiöiden toiminnoistaan konsernin yhteisen raporttipohjan mukaiset seurantatiedot. Toimitettava raportti on englanninkielinen, joka yhdistetään kuukausittain konsernin kuukausiseurantaraporttiin.

Pääkirjanpitäjällä on aikaisempaa kokemusta suomalaisesta yrityksestä ja raporteista. Se on ollut ESE:lle iso etu, koska esimerkiksi venäläisessä taloushallinnossa helposti sivuutettavat jaksotukset eivät ole tuottaneet raportoinnissa ongelmia. Muutenkin pääkirjanpitäjän aikaisempi kokemus suomalaisesta yritysmaailmasta ja taloushallinnollisista seurantaraporteista on edesauttanut yhteistyötä.

Tytäryhtiöiden raportointivelvollisuus on suhteellisen laaja, koska sieltä toimitetaan omat kuukausiraportit myös polttoaineista, myynneistä, palkoista ym. eristä. Tämän lisäksi Venäjän liiketoiminnoista vastaava käy säännöllisesti Venäjällä tarkistamassa yhtiöiden toiminnan, minkä kautta varmistetaan myös toimitettujen raporttien paikkansapitävyys. Konsernin tilinpäätöstä varten venäläinen pääkirjanpitäjä lähettää emoyhtiöön englanninkielisen, ohjeiden mukaisesti muokatun taseen ja tuloslaskelman. Raportit ovat ruplina, jotka talousjohtaja muuntaa euroiksi ja toimittaa ne sen jälkeen emoyhtiön kirjanpitäjälle. Tytäryhtiöissä suoritetaan tilintarkastusta sekä tilikauden aikana että tilikauden päätyttyä. Tämä on yksi varmistuskeino muiden lisäksi

siitä, että tytäryhtiöissä toimitaan annettujen ohjeiden ja voimassaolevan lain mukaisesti ja että toimitettuihin raportteihin voidaan luottaa.

Filiaalin perustaminen on tuonut mukanaan uuden haasteen eli miten filiaalin kirjanpito saadaan hoidettua sekä Venäjällä että Suomessa niin, että kaikki lainmukaiset vaatimukset tulevat huomioitua. Venäjällä filiaalin taloushallinnosta vastaa tytäryhtiöiden pääkirjanpitäjä, joka tulee toimittamaan filiaalin osalta samanlaiset raportit kun tytäryhtiöiden osalta. Käytäntö on hänelle tuttu ja siitä ei pitäisi aiheutua mitään ongelmia. Muita taloushallintoon liittyviä ohjeita pääkirjanpitäjälle vielä ei ole annettu. Venäjän liiketoiminnoista vastaava tulee tarkistamaan filiaalin toimintaa samalla tavalla kun tytäryhtiöiden toimintaakin.

Keskustelussa talousjohtajan kanssa tuli esille myös varsin yleinen yrityksissä piilevä henkilöstöriski. Venäjällä sijaitsevien tytäryhtiöiden ja nyt myös filiaalin kirjanpidosta, lakisääteisistä velvoitteista ja raportoinnista emoyhtiölle tällä hetkellä vastaa Venäjällä yksi henkilö, pääkirjanpitäjä. Järjestely saattaa olla ongelmallinen, jos henkilöstössä tapahtuisi muutoksia.

5.3 Kirjanpitäjän haastattelu

Kirjanpitäjän haastattelun toteutin 31. elokuuta hänen työhuoneessaan. Hänellekään en ollut antanut etukäteen tarkkoja kysymyksiä, vaan ainoastaan haastatteluun kuuluvat aiheet. Haastattelussa en käyttänyt sanelukonetta, vaan kirjoitin esille tulleet asiat muistiin. Haastattelun päätavoite oli saada selville se, miten tällä hetkellä filiaalin kirjanpito ja raportointi emoyhtiössä on järjestetty ja mitä lisätietoja filiaalista tulevaisuutta varten tarvitaan. Tämän lisäksi keskusteltiin filiaalia koskevista yleisistä asioista.

Filiaali käsitteenä oli kirjanpitäjälle aluksi outo, koska vastaavaa termiä suomen kielessä ei ole. Oli epäselvää, miten se liittyy yhtiön juoksevaan kirjanpitoon ja miten se pitäisi siinä huomioida. Pian kuitenkin selvisi, että kyseessä on sivuliike, jonka toiminta täytyy huomioida emoyhtiön kirjanpidossa eri tavalla kuin Venäjällä sijaitsevien tytäryhtiöiden taloushallinto. Tietoja aiheesta ei ollut kuitenkaan paljon saatavilla. Selkeyttä aiheeseen toi yhtiössä maaliskuussa järjestetty luento filiaalista. Infotilai-

suudessa luennoitsijana toimi Venäjän yrityksiin keskittynyt tilintarkastaja Timo Matilainen, jolla on pitkä kokemus Venäjän taloushallinnosta ja verotuksesta.

Infotilaisuudessa käsiteltiin termiä filiaali, sen perustamista Venäjälle ja sen asemaa siellä. Luennoissa käsiteltiin myös filiaalın hallintoa ja taloushallinnon järjestämistä sekä Venäjällä että Suomessa. Luennoissa annettiin yleiskatsaus filiaalista myös verotuksen näkökulmasta katsottaen. Siinä käsiteltiin filiaalın verovelvollisuutta Venäjällä, erityyppisiä mahdollisesti maksettavaksi lankeavia veroja ja myös sitä, miten pääyri-tyksen täytyy huomioida filiaali omassa verotuksessa. Luento oli antoisaa ja siitä sai hyvät lähtötiedot. Lisätietoja tarvitaan kuitenkin paljon lisää. Haasteita on aiheuttanut se, että kirjallisuutta vastaavasta aiheesta ei ole paljon tarjolla.

Seuraavaksi keskusteltiin siitä, miten filiaalın kirjanpito hoidetaan pääyri-tyksen kir-
janpidossa tällä hetkellä ja mitä raportteja sen toiminnasta pystytään tuottamaan. Haastattelun tulokset on esitetty luvussa Taloushallinnon nykytilanne.

5.4 Taloushallinnon nykytilanne

Tässä luvussa annan katsauksen siitä, miten filiaalın koko taloushallinto on elokuun 2012 lopussa pääyri-tyksessä hoidettu. Nykytilanteen kartoittamisessa on käytetty poh-
jana talousjohtajan ja kirjanpitäjän haastatteluja. Niiden lisäksi kirjoitan tässä myös omista kokemuksista, koska olen ollut tässä prosessissa vahvasti mukana. Mu-
kanaoloni on johtunut toimenkuvastani, mutta myös siitä, että tein aiheesta opinnäyte-
työtä.

Pääyri-tyksen taloushallinto-ohjelma

Yhtiöllä on käytössä taloustietojärjestelmä, jolla hoidetaan sekä emoyhtiön, että kah-
den suomalaisen tytäryhtiön taloushallinto kokonaisuudessaan. Taloushallinto-
ohjelmalla hoidetaan kirjanpito, osto- ja myyntireskontra, palkanlaskenta, pankkitoi-
minnot, varastohallinta ja ostolaskujen sähköinen kierrätys. Saman taloushallinto-
ohjelman käyttäminen sekä emo- että tytäryhtiöissä antaa mahdollisuuden saman tili-
kartan ja raporttien käyttämiseen. Nämä seikat helpottavat eri yhtiöiden taloushallin-
non seuraamista huomattavasti ja eri yhtiöiden raporttien tulkintakin on helpompaa,

koska ne noudattavat samaa kaavaa. Myös yrityksen omien tarpeiden mukaisten raporttipohjien tekeminen järjestelmään on mahdollista.

Käytössä olevassa taloushallinnon ohjelmassa on tilien lisäksi käytössä kustannuspaikat sekä työ- ja alanumerot. Tämä tarkoittaa, että jokaista kustannuspaikkaa voi seurata tarkemmin, perustaen jokaiselle seurantakohteelle oman työ- ja alanumeron. Kustannuspaikka tässä tapauksessa tarkoittaa yhtiön eri liiketoimintoja niin, että jokaisella liiketoimintayksiköllä on omat kustannuspaikat. Tavanomaisten kirjanpitotilien lisäksi tilikarttaan voi perustaa omia sisäisiä tilejä.

Filiaalin taloushallinnon järjestäminen ja raportointi

Filiaali on pääyrittäjälle yksi liiketoiminnoista ja sitä voi Matilaisen (2012 b) mukaan seurata joko niin, että filiaalin tilinpäätös yhdistetään pääyrittäjän kirjanpitoon tai toisena vaihtoehtona niin, että filiaali toimittaa tositteet Suomeen, jossa ne kirjataan tapahtumittain pääyrittäjän kirjanpitoon. ESE:ssä filiaalin kirjanpitäjä toimittaa sähköpostitse kopiot maksutositteista pääyrittäjään, jossa ne tallennetaan taloushallintojärjestelmään. Tämä vaihtoehto on valittu siitä syystä, että tällä menetelmällä pystytään filiaalin toimintaan kohdistuvia laskuja tarkastamaan ja hyväksymään pääyrittäjässä, josta ne myös maksetaan. Valittu vaihtoehto antaa myös mahdollisuudet ajan tasalla olevalle raportoinnille.

Filiaalin laskujen maksaminen tapahtuu verkkopankin kautta niin, että ikään kuin fyysisesti maksu tapahtuisi Venäjällä. Tämän tyyppisen maksuliikenteen järjestäminen osoittautui monimutkaiseksi, mutta alkuvaiheiden vaikeuksien jälkeen toimivaksi ratkaisuksi. Tämän toimintamallin kautta pääyrittäjä pystyy myös kontrolloimaan filiaalin rahaliikennettä reaaliaikaisesti. Koko toimintamallin kehittämisessä on huomioitu vahvasti se, että pääyrittäjä on rajoituksetta vastuussa Venäjällä sijaitsevan filiaalista, sen toiminnoista, velvoitteista ja vastuista (Suomalais-Venäläinen kauppakamariyhdistys 2005, 38; Tiri 2009, 248).

Filiaalia varten on kirjanpitäjä perustanut taloushallinto-ohjelmaan oman kustannuspaikan ja useita työ- ja alanumeroita, joita tarvittaessa perustetaan lisää. Menojen/tulojen kirjaamista varten pyritään käyttämään samoja kirjanpitotilejä kuin pääyrittäjässäkin, mutta poikkeuksia löytyy ja uusia tilejä on jouduttu perustamaan. Esi-

merkiksi filiaalinen henkilöstömenot ja siihen liittyvät sivukulut kirjataan omille tileilleen, koska muuten pääyrittäjän palkanlaskennassa olevat yhteissummat eivät täsmäisi kirjanpidon kanssa. Filiaalilla on velvoitteita, joita Suomessa ei tunneta. Sellainen on esimerkiksi kiinteästä ja irtaimesta omaisuudesta maksettava korkeintaan 2,2 % suuruinen omaisuusvero, jonka kirjaamista varten on perustettu oma kirjanpito-tili. Myös venäläistä vähennettävää arvonlisäveroa varten on perustettu oma tilinumero.

Tällä hetkellä raporttipohjia filiaalisen toiminnan seuraamista varten ei ole tehty. Käytössä olevalla taloushallinto-ohjelmalla pystytään tarvittavia raportteja filiaalisen toiminnan seuraamista varten rakentamaan, koska filiaali on perustettu omana kustannuspaikkana. Ohjelmasta saa kylläkin jo nyt joitakin raportteja, mutta niiden antaman informaation riittävyys ja käytettävyys täytyy tarkistaa.

Filiaalin toimintaan kohdistuvat maksumääräykset/ laskut

Alkuvaiheessa Venäjältä lähetettiin pääyrittäjään maksumääräyksiä, jotka olivat venäjän kielellä. Hämmennys oli suuri, koska niiden sisältö jäi enemmistölle epäselväksi ja koko toimintamalli tuntui oudolta. Miksi maksumääräykset, missä ovat laskut? Tässä vaiheessa olin edennyt opinnäytetyössä siihen vaiheeseen, että vastaus löytyi työni viitekehyksestä, jossa käsitellään venäläisen pääkirjanpitäjän tehtäviä. Venäjällä kaikista maksuista täytyy kirjoittaa määräykset ja vahvistaa ne vastuhenkilöiden allekirjoituksin. Toimintatapa hyväksyttiin, mutta määräykset piti saada sellaiseen muotoon, että ne olisivat myös Suomen lainsäädännön mukaisia ja ne sisältäisivät laskulle lain mukaan esitettävät tiedot. Mukaan lukien myös se tieto, mitä tarvittiin laskujen maksamista varten.

Sähköpostiviestinnän ja puhelinalaverin jälkeen löytyi asiaan ratkaisu ja tällä hetkellä maksumääräykset ovat sekä venäjän että englannin kielellä. Jos maksu tapahtuu laskun perusteella, maksumääräyksen liitteinä täytyy olla myös kopio alkuperäisestä laskusta. Tällä hetkellä filiaalinen venäläinen kirjanpitäjä lähettää maksumääräykset liitteineen pääyrittäjän sähköpostiin, Venäjän liiketoiminnoista vastaavalle ja pääyrittäjän talousjohtajalle. Tieto lähestyvistä maksutapahtumista tulee myös maksuliikenteenhoitajalle.

Ostoreskontranhoitaja tallentaa maksumääräykset ostoreskontraan. Koska loppusummat on niissä esitetty ruplina, ne muutetaan euroksi käyttämällä edellisen päivän ruplan keskikurssia. Sen jälkeen ostoreskontranhoitaja mahdollisesti tiliöi laskut, lukitsee ne maksukieltoon ja lähettää laskut tarkastukseen. Laskujen tarkastuksesta vastaa Venäjän liiketoiminnoista vastaava henkilö. Laskujen tarkastuksen jälkeen laskut hyväksytään ja kirjanpitäjä siirtää ne kirjanpitoon odottamaan maksatusta. Ennen siirtoa kirjanpitäjä tarkistaa vielä laskun tiliöinnin kirjanpitotilin tasolla, työ- ja alanimero-oikeellisuuteen hän ei pysty ottamaan kantaa.

Arvonlisäveroa sisältävien laskujen osalta vähennettävä arvonlisävero kirjataan omalle tilille. Epäselvyyksiä on kuitenkin aiheuttanut se, että pääyrityksessä ei ole tietoa siitä, saako kyseisen laskun arvonlisäveron Venäjällä heidän arvonlisäverotuksessa vähentää vai ei. Pääperiaate on ollut se, että jos lasku on syntynyt tuotantoa tai myyntiä varten ostetuista tavaroista/palveluista, arvonlisäveron saa vähentää. Venäläistä kirjanpitäjää pyydetään kuitenkin selventämään käytäntöä.

Filiaalin työntekijöiden palkat ja siihen liittyvät sivukulut lasketaan Venäjällä ja niitä ei sisällytetä pääyrityksen palkanlaskentaan millään tavalla, koska niistä ei raportoida Suomen veroviranomaisille. Kirjanpidossa tiliöitään filiaalin toimintaan liittyvät palkat ja sivukulut omille, sitä varten perustetuille tileilleen.

Laskujen maksatus ja kirjanpidon kuukausittaiset täsmäytykset

Filiaalilla on Venäjällä omat pankkitilit, joilla operoidaan verkkopankin kautta Suomesta käsin. Pankkitilejä on kaksi, toinen niistä rupla- ja toinen eurotili. Verkkopankki on ikään kuin venäläinen, sijaitsee Venäjällä, mutta verkkopankin versio on suomenkielinen. Verkkopankissa maksatus tapahtuu niin, että kaikki Venäjän maksuliikenteen vaatimukset otetaan huomioon, mutta tarvittavat selvitykset annetaan maksutapahtumalle englannin kielellä.

Venäjän maksuliikenteessä tarvittavat tiedot poikkeavat suomalaisesta käytännöstä usealla tavalla. Maksutapahtuman onnistumiseksi täytyy maksulle syöttää seuraavat tiedot:

- saajan nimi ja osoite

- saajan verotunnus INN ja veronluonteisissa maksuissa myös saajan verokoodi KPP
- saajan pankki ja osoite (kaupunki riittää)
- saajan tilinumero
- saajan pankin BIK-koodi
- saajan pankin välittäjäpankin tilinumero, paitsi, jos saajan pankki on Venäjän keskuspankissa
- maksun VO-koodi, yksityiskohtainen selitys maksusta, sen luonteesta
- veronluonteisissa maksuissa myös useita muita koodeja ja selvitys siitä, mikä vero on kyseessä ja mikä on veron rekisteröintinumero
- laskun loppusumma.

Kaikki edellä mainitut tiedot täytyy löytyä maksumääräykseltä.

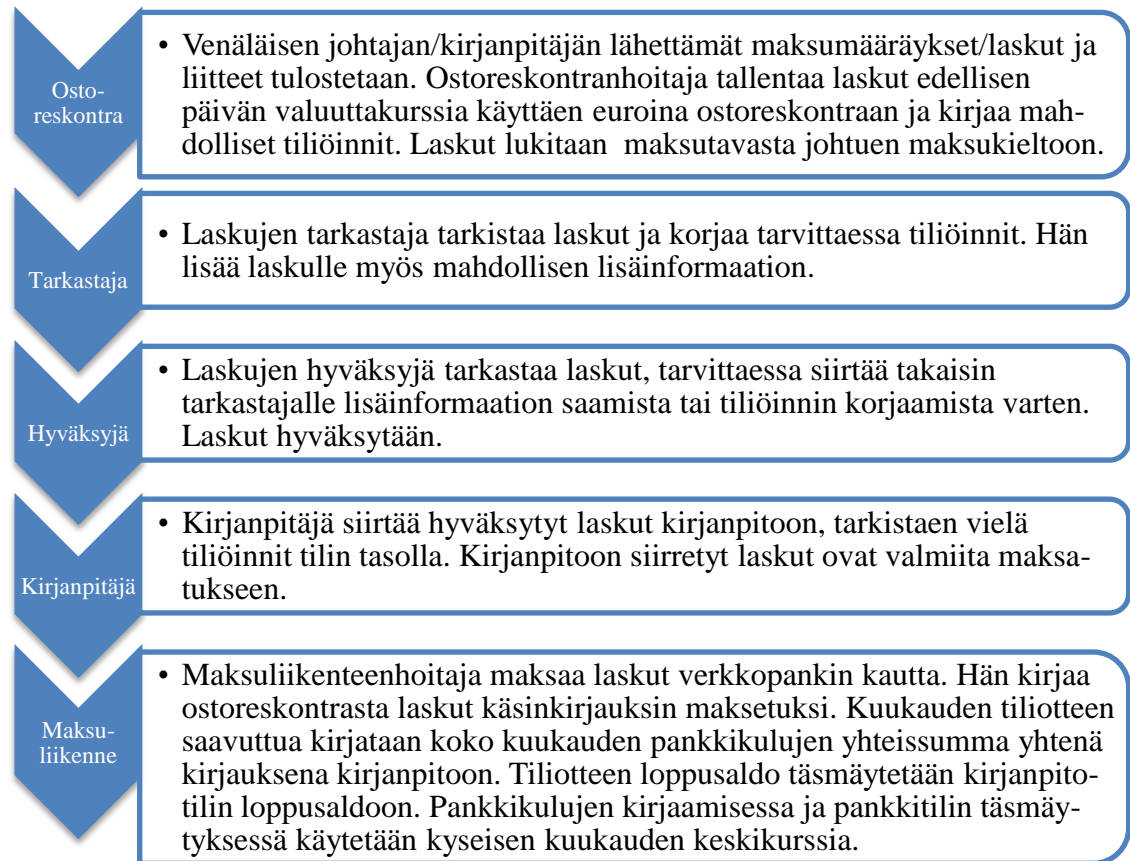
Pankkitilien käyttöönotto oli pitkä prosessi, mutta nyt alkuvaikeuksien jälkeen maksatus tapahtuu suhteellisen vaivattomasti. Tarvittavien tietojen olemassaolo maksutapahtumalla on osoittautunut erittäin tärkeäksi, koska pienikin virhe saattaa johtaa sen hylkäämiseen. Yhteistyö Venäjällä sijaitsevan pankin kanssa kuitenkin toimii hyvin ja tarvittavat yhteydenotot tapahtuvat sujuvasti. Suurin ongelma maksuliikenteessä on rajoitettu merkkien käyttö, mikä johtaa siihen, että kaikki maksuun tarvittava teksti ei mahdu selitekenttään ja siitä johtuen yhteydenotot Venäjälle ovat välttämättömiä. Lähitulevaisuudessa siihen on kuitenkin odotettavissa muutoksia, koska selitekentän laajennus on pankissa kehitystyön alla.

Maksuliikenteenhoitaja kirjaa maksujen toteutumisen jälkeen laskut maksetuksi myös taloushallintojärjestelmään. Kerran kuukaudessa filiaalin tilitapahtumista lähetetään venäjänkielinen tiliote, jossa jotkut tapahtumista ovat kuitenkin myös englannin kielellä. Maksuliikenteenhoitaja tarkistaa maksutapahtumat ja kirjaa kuukauden pankkikulut yhtenä summana pääyrityksen kirjanpitoon, filiaalin kuluiksi. Tiliotteen loppusumma täsmäytetään kirjanpidossa olevaan rahatilin loppusummaan. Sekä pankkikulujen että tiliotteen loppusumman täsmäytyksessä käytetään kyseisen kuukauden ruplan keskipurssia. Syntyneet kurssierot käsitellään rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmässä joko kurssivoittoina tai -tappioina.

Kirjanpitäjän haastattelussa tuli esille, että tällä hetkellä ongelmallista on se, että tarkka tietoa siitä, miten filiaalin kirjanpito on Venäjällä hoidettu, ei ole. Tilanteeseen

toivotaan kuitenkin pian löytyvän ratkaisu, koska venäläisen kirjanpitäjän kanssa on sovittu tapaaminen, jossa keskustellaan ja sovitaan jatkomenetelmistä.

Kuviossa 2 on annettu kuvaus filiaalin toimintaan kuuluvien maksumääräysten/laskujen käsittelystä elokuussa 2012.



KUVIO 2. Yhteenveto filiaalin laskujen käsittelystä pääyrytyksessä, elokuu 2012

Yhteenvetona voidaan todeta, että pääyrytyksessä filiaalin taloushallinto on järjestetty toimivaksi, mutta lisätietoja jatkoa varten tarvitaan. Esimerkiksi lisäselvityksiä on tehtävä siitä, miten filiaalin toiminta täytyy ottaa huomioon pääyrytyksen tilinpäätöksessä ja verotuksessa. Samoin on sovittava venäläisen kirjanpitäjän kanssa filiaalin taloushallintoon sovellettavista yhteistyötavoista.

5.5 Tilintarkastajan haastattelu

Tilintarkastajan haastattelu tapahtui 12. syyskuuta hänen toimistossaan. Haastattelussa käytin sanelukonetta. Ennen haastattelua olin lähettänyt hänelle etukäteen listan aiheista, joista tultaisiin keskustelemaan. Lista aiheeseen kuuluvista kysymyksistä oli

kuitenkin avoin, koska tarkoitus oli haastattelussa selvittää kaikki mahdolliset filiaalia koskevat seikat. Sähköpostitse lähetetty lista keskusteluun kuuluvista aiheista oli seuraava:

- käyttöomaisuuden poistot
- maksumääräykset/laskut
- arvonlisäveron kirjaaminen
- tositteiden säilyttäminen ulkomailla
- käytettävissä oleva tiliote, sen käyttö tositteena
- pääyrittäjän ja filiaalien väliset tapahtumat
- täsmäytykset venäläiseen kirjanpitoon
- filiaali pääyrittäjän tilinpäätöksessä
- filiaali pääyrittäjän verotuksessa.

Tilintarkastajan haastattelun suoritin tarkoituksella vasta sen jälkeen, kun haastattelut ESE:n toimihenkilöiden kanssa oli suoritettu ja filiaalien taloushallinnon järjestämisen kuvio pääyrittäjässä oli selvitetty. Tilintarkastajan haastattelu oli avoin keskustelu, jossa esitin hänelle, miten tällä hetkellä pääyrittäjässä filiaaliin liittyviä toimintoja hoidetaan, minkä tyyppiset maksumääräykset/laskut sekä tiliotteet meillä on käytettävissä ja pyysin häntä kommentoimaan niitä. Haastattelun lisäksi olin häneen yhteydessä myös myöhemmin, koska tarvitsin lisäselvennyksiä aiheeseen liittyvistä kysymyksistä.

Tilintarkastajan haastatteluista olen tehnyt yhteenvedon siitä, miten pääyrittäjän täytyy filiaalien kirjanpito järjestää omassa taloushallinnossa niin, että taloushallintoa ohjaavien eri lakien ja ohjeiden mukaiset vaatimukset tulisivat huomioitua ja minkälaisia muutoksia täytyy niiden toteuttamiseksi tehdä. Haastattelun tulokset esitän luvussa Johtopäätökset.

5.6 Tapaaminen venäläisen kirjanpitäjän kanssa

Venäläinen kirjanpitäjä kävi ESE:llä 19. syyskuuta. Tapaamisessa olivat läsnä pääyrittäjän talousjohtaja, Venäjän liiketoiminnoista vastaava, kirjanpitäjä, ostoreskontranhoidtaja ja minä pääyrittäjän maksuliikenteenhoitajana. Tapaamisessa käytiin läpi filiaalien taloushallintoa koskevia asioita, annettiin opinnäytetyöni Johtopäätöksissä esille

tuotuja ohjeita ja sovittiin yhteistyötavoista. Tämän lisäksi käytin mahdollisuutta ja esitin kirjanpitäjälle joitakin yleisiä venäläistä taloushallintoa koskevia kysymyksiä.

Ensiksi kysyin häneltä pääkirjanpitäjän toimesta Venäjällä. Hänen vastuksensa mukaan pääkirjanpitäjän tehtävä Venäjällä on erittäin vastuullinen ja työllistävä. Hänen kertomuksensa mukaan kaikesta eniten pääkirjanpitäjää työllistävät verotukseen liittyvät asiat. Venäjällä verotusta ohjaava Verokoodeksi eli suomalaisittain Verolaki on erittäin laaja, mutta sen lisäksi täytyy huomioida vielä kaikki siihen liittyvät asetukset, erilaiset ohjeet ja jatkuvat muutokset. Tulkitsemisongelmia verotusasioissa on usein, mutta aina kannattaa epäselvyyksien välttämiseksi ottaa yhteyttä veroviranomaisiin ja pyytää ohjeita. Tavanomaista Venäjällä on, että yritykset hakevat oikeuksia ja muutoksia viranomaispäätöksiin oikeusteitse, koska lakien tulkinta aiheuttaa vaikeuksia ja myös viranomaisten toiminta koetaan usein epäoikeudenmukaisena. Esimerkiksi vähennettävän arvonlisäveron määrästä ei ole yrityksellä varmuutta ennen, kun on läpäisty verotarkastus. Verotarkastus tapahtuu niin, että kirjanpitäjä toimittaa kaikki yrityksen laskut neljännesvuosittain veroviranomaiselle, joka sitten päättää jokaisen laskun osalta erikseen sen arvonlisäveron vähennyskelpoisuudesta. Usein arvonlisäveronvähennys voidaan menettää siitä syystä, että laskun muotoseikoissa on huomauttamista. Esimerkiksi viranomainen voi evätä laskun siitäkin syystä, että hänen mielestään laskussa olevan vastuunhenkilön allekirjoitus poikkeaa toisessa laskussa olevasta saman vastuunhenkilön allekirjoituksesta. Allekirjoituksetkin täytyy siten olla täsmälleen samat, että niitä ei tulkittaisi väärennyksiksi. Käytännössä tämä on erittäin vaikeata, koska allekirjoitukset saattavat muuttaa muotoa vaikka allekirjoittamishetken istumisasennosta riippuen. Hän toi myös esimerkin siitä, miten toisaalta allekirjoitukset työllistävät yrityksen johtoa. Esimerkiksi henkilön, joka toimii useassa yhtiössä johtajana, yksi työpäivä saattaa mennä helposti siihen, että hän allekirjoittaa eri yhtiöiden erityyppisiä asiakirjoja ja laskuja.

Myöhemmin kysyin häneltä tähän aiheeseen liittyvästä sähköisestä laskusta, joka poistaisi tilanteet, joissa veroviranomaiset vertailevat henkilöiden allekirjoituksia ja muutenkin veroviranomaisten vahvan puuttumisen nimenomaan laskujen muotoseikkoihin. Pääkirjanpitäjän mielestä sähköinen lasku auttaisi näissä tilanteissa, mutta käytännössä sähköisestä laskusta hyötyminen on vielä pitkään aikaan mahdotonta, koska enemmistöllä yrityksistä ei ole valmiuksia lähettää eikä vastaanottaa niitä. Venäjällä

toimii paljon myös sellaisia yrityksiä, jotka kirjoittavat laskunsa toistaiseksi vielä käsin.

Seuraavaksi esitin pääkirjanpitäjälle esimerkin edustuskulujen käsittelystä Suomessa. Toin esille niiden käsittelyn sekä kirjanpidossa että verotuksessa ja pyysin häntä selvittämään miten vastaavat laskut käsitellään Venäjällä. Hänen mukaan selvää rajaa siitä, mikä on edustuskulu ja mikä ei, ei ole. Kirjanpidossa edustuskulujen vähentäminen on sallittua, mutta verotuksessa vähennyskelpoisiksi luokiteltavat laskut täytyy tarvittaessa todistaa liiketoimintaan kuuluviksi laskuiksi. Tämä tarkoittaa, että esimerkiksi edustuskulun osalta täytyy laatia laaja dokumentaatio siitä, miten se kuuluu liiketoimintaan ja miten syntynyt kulu on edesauttanut yrityksen liiketoimintaa. Jos selostukset tyydyttävät viranomaisia, laskun saa verotuksessa liiketoiminnan kuluna vähentää sataprosenttisesti. Dokumentaation täytyy olla kuitenkin erittäin laaja, informaationrikas ja sen laatiminen on työlästä.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä luvussa esitetään tutkimuksen tulosten pohjalta esille tulleet seikat filiaalin perustamisesta ja siinä olleista haasteista. Tämän lisäksi on tässä luvussa tehty yhteenveto siitä, mitä kaikkea pääyrittäjän täytyy ottaa filiaalin osalta huomioon omassa taloushallinnossa.

6.1 Filiaalin perustaminen

Tutkimuksessani selvisi, että filiaalin perustaminen Venäjälle ja sen taloushallinnon järjestäminen pääyrittäjässä vaati pääyrittäjältä paljon selvitystyötä ja myös ulkopuolista apua. Etelä-Savon Energia Oy:n Venäjän liiketoiminnoista vastaavan ja talousjohtajan haastattelujen pohjalta voidaan todeta, että ennen filiaalin perustamista kannattaa selvittää koko filiaalin perustamisprosessi perusteellisesti ja se, mitä se käytännössä yritykseltä vaatii.

Viitekehyksen mukaan Venäjälle itsenäisen yrityksen, edustuston tai filiaalin perustamista varten kannattaa ulkomaisen yrityksen palkata venäläinen, asiantunteva juristi ja varata prosessin läpiviemistä varten riittävästi aikaa. Etelä-Savon Energia Oy olikin

oman filiaalin perustamista varten palkannut juristin ja käytäntö osoitti, että ilman hänen apuaan filiaalin perustaminen nyt siihen kuluneessa ajassa, kolmessa kuukaudessa, olisi ollut mahdotonta.

Filiaalin perustamiseen kuuluvat vaiheet ja siihen vaadittavien asiakirjojen olemassaolon tarve aiheuttivat selvitystyötä myös venäläiselle juristille, koska haastattelujen perusteella ulkomaisen filiaalin perustaminen ei ollut hänellekään ihan tuttu prosessi. Lopullinen lista koko perustamisprosessiin tarvittavista asiakirjoista oli pitkä ja epäselvyyksiä niiden viralliseen, mutta myös sellaiseen kuntoon saattamisessa, että ne tyydyttäisivät pääyrittäjän tarpeita, otti aikaa ja vaati ehdotonta venäläisen juristin ja pääyrittäjän välistä yhteistyötä. Haastattelusta talousjohtajan kanssa kävi ilmi, että yksi haasteista oli filiaalin ohjesääntöjen laatiminen niin, että päätösvalta filiaalia koskevissa asioissa jäisi pääyrittäjälle. Tämä seikka on pääyrittäjän näkökulmasta katsottaen erittäin tärkeä siitä syystä, että Venäjällä sijaitseva ulkomainen filiaali ei ole Venäjän lain mukaan itsenäinen juridinen yksikkö, vaan se on osaa pääyrittäjää. Siitä johtuen pääyrittäjä vastaa kaikista filiaalin toiminnoista, vastuista ja velvoitteista rajoituksetta. Tämä kannattaa ehdottomasti huomioda koko filiaalin toiminnassa, koska haastatteluista kävi ilmi, että Venäjän lainsäädännön mukaan filiaalin paikalliselle johtajalle täytyy myöntää aika laajojakin oikeuksia ja sitä mukaa pääyrittäjälle lankeaa näiden annettujen oikeuksien osalta riski kannettavaksi. Siitä syystä täytyy pääyrittäjän vakavasti ja tarkkaan miettiä, kenen toiminnoista se on valmis ottamaan riskejä ja kenet se filiaalin johtajaksi nimittää. Luottamuksella on siten tässä iso rooli.

Koko Etelä-Savon Energia Oy:n venäläisen filiaalin perustamisprosessi otti aikaa yhteensä noin kolme kuukautta. Tämän lisäksi filiaalin pankkitilien kuntoon saattaminen niin, että pystyttäisiin käynnistämään maksuliikenne, otti aikaa pari kuukautta. Yhteenvetona voidaan todeta, että koko perustamisprosessiin kulunutta aikaa voi pitää normaalina aikana, koska viitekehyksen mukaan perustamisprosessi saattaa kestää yhdestä kuuteen kuukauteen. Etelä-Savon Energia Oy:n tapauksessa asioihin toivat viivästyksiä sekä Suomen että Venäjän juhlapyhät ja se, että filiaalin perustamisasiakirjoja ei toimitettu Venäjälle postitse, vaan ne vietiin sinne henkilökohtaisesti. Postia käyttämällä olisi varmasti säästetty aikaa, mutta pääyrittäjän käyttämällä menetelmällä varmistettiin mielestäni asiakirjojen varma perillepääsy ja niiden oikealle henkilölle, palkatulle venäläiselle juristille, toimittaminen. Haastattelussa talousjohtajan kanssa kävi myös ilmi, että joitakin ohjeita ja malleja asiakirjoista toimitettiin pääyrittäjälle.

le joko venäjän tai englannin kielillä. Näistä asiakirjoista käännösten teettäminen ja niistä tärkeiden asioiden oikealla tavalla ymmärtäminen otti aikaa, mikä taas viivästytti lopullista perustamista.

Etelä-Savon Energia Oy:n Venäjän liiketoiminnoista vastaavan ja talousjohtajan haastattelujen perusteella filiaalin perustamisprosessi vaikutti haasteelliselta ja monimutkaiselta prosessilta, jossa oli mukana epävarmuus nimenomaan siitä, että onko asiakirjat laadittu oikeaoppisesti ja Venäjällä erittäin tarkasti seurattavien muotoseikkojen mukaisesti. Ja olivatko varmasti kaikki tarvittavat asiakirjat laadittu, koska luetteloa niistä ei saatu kerrallaan, vaan niitä laadittiin sen mukaisesti ja siinä järjestyksessä, miten venäläiseltä juristilta saatiin ohjeita. Jos pääyrityksellä olisi ollut etukäteen tiedossa luettelo kaikista filiaalin toiminnan käynnistämiseen tarvittavista asiakirjoista, olisi säästytty myös päällekkäisistä työvaiheista, koska nyt esimerkiksi maksuliikenteen järjestämistä varten yritys joutui hankkimaan toistamiseen samoja asiakirjoja, kuin perustamista varten. Tämä vahvisti jo filiaalin perustamisalkuvaiheessa esille nousseen näkemyksen siitä, että tarvittavaa tietoa koko toimintamallin perustamisesta ei ole helposti saatavilla.

Tutkimuksen perusteella voi myös olettaa, että Venäjällä sijaitsevan filiaalin maksuliikenteen järjestäminen niin, että se hoidetaan pääyrityksen toimesta verkkopankin kautta Suomesta käsin, oli uusi toimintamalli myös palvelua välittävälle pankille. Verkkopankin käyttöönotto ja pankkitilien toimintavalmiuteen saaminen otti aikaa, mutta se oli erittäin mielenkiintoinen prosessi ja aiheutti haasteita sekä ESE:lle että pankille. Vaikkakin maksuliikenteen hoitaminen tällä hetkellä pääyrityksessä onnistuu, kehitystyötä sen paremmin toimimista varten pankin kanssa jatketaan.

ESE perusti filiaalin kolmeksi vuodeksi. Jos yhtiö päättää toimintoja Venäjällä tämän toimintamallin mukaan jatkaa, täytyy kaikki perustamisasiakirjat laatia ja rekisteröidä uudelleen. Samoin kaikki perustamiskulut on maksettava toistamiseen. Tämä ensimmäinen kokemus perustamisesta takaa kuitenkin sen, että mahdollinen seuraava perustamisprosessi olisi vähemmän haasteellista.

6.2 Filiaalın taloushallinnon järjestäminen pääyrittäksessä

Tutkimukseni perusteella voidaan todeta, että filiaalın taloushallinnon järjestäminen pääyrittäksessä on ollut haasteellista. Kuten perustamisprosessin osalta, myös filiaalın taloushallinnon järjestämisestä pääyrittäksessä oli saatavilla erittäin vähän ohjeita ja aiheeseen kuuluvaa kirjallisuutta. Taloushallinnon osaston suurin ongelma olikin tiedon puuttuminen filiaalın asioiden oikeaoppisesta hoitamisesta. Haastattelujen ja omien havaintojen perusteella epäselvyyksiä taloushallinnollisissa kysymyksissä aiheuttivat erityisesti seuraavat asiat:

- miten Venäjällä tehty filiaalın kirjanpito saadaan yhdistettyä pääyrittäksen kirjanpitoon niin, että ne täsmäisivät keskenään, koska maiden kirjanpidot poikkeavat toisistaan
- mitä kaikkea pääyrittäksen täytyy omassa taloushallinnossa huomioida niin, että filiaalın kirjanpito ja verotus tulisi hoidettua noudattaen eri lakien vaatimuksia.

Etelä-Savon Energia Oy oli valinnut vaihtoehdon, että filiaalın kirjanpito kirjataan pääyrittäksen kirjanpitoon tapahtumittain. Toinen vaihtoehto olisi ollut, että filiaalın tilinpäätös yhdistettäisiin pääyrittäksen kirjanpitoon. ESE:n ratkaisuun vaikutti kuitenkin se, että filiaalille kuuluvat laskut haluttiin tarkastaa ja hyväksyä pääyrittäksessä, josta ne myös maksetaan. Sillä menetelmällä yritys pystyy kontrolloimaan filiaalın liiketapahtumia ja rahaliikennettä, koska kantaahan se täyden vastuun filiaalın toiminnoista. Valitsemalla tavalla ESE pyrkii välttämään myös sen tilanteen, että filiaalın tilinpäätöstä yhdistettäessä tulisi esille mahdollisia seikkoja, joista pääyrittäys ei olisi tietoinen tai sitten maiden kirjanpitojen erillisyydestä johtuvia tapahtumia, joiden jälkikäteen selvittäminen tilinpäätöksen yhteydessä saattaa olla työlästä ja aikaa vievää.

Tutkimuksen perusteella pääyrittäksen valitsema kirjanpidon järjestämisen vaihtoehto on työläämpi alkuvaiheessa, mutta sen jälkeen, kun vastaukset moniin kysymyksiin on löydetty ja niiden perusteella kaikille osapuolille selkeät ohjeet annettu, on se pääyrittäksen näkökulmasta katsottuna selkeämpi ja paremmin kirjanpitoa kontrolloiva vaihtoehto.

Opinnäytetyön viitekehystä tehdessäni kävi ilmi, että venäläisen kirjanpidon ja verotuksen lainsäädännöt poikkeavat suomalaisista ja ESE:n suurimpana haasteena onkin

filiaalin kirjanpidon hoitaminen osana omaa kirjanpitoa niin, että sekä Venäjällä että Suomessa laaditut kirjanpidot täsmäisivät keskenään. Virheettömän lopputuloksen saavuttaminen vaatii saumatonta pääyriksen taloushallinnon osaston ja venäläisen kirjanpitäjän välistä yhteistyötä. Tutkimuksen mukaan myös ohjeita venäläiselle kirjanpitäjälle on annettava, koska esimerkiksi filiaalin irtaimen käyttöomaisuuden poistoissa on käytettävä samoja poistoja kuin pääyriksessä vastaavan omaisuuden osalta. Tämä on olennainen seikka, koska filiaalilla on neljännesvuosittain oma-aloitteisesti laskettava ja maksettava omaisuusvero ja sitä kautta poistot vaikuttavat Etelä-Savon Energia Oy:n filiaalin kirjanpitoon jo kuluvan tilikauden aikana.

Tutkimukseni ja tilintarkastajan kanssa käydyn keskustelun pohjalta Etelä-Savon Energia Oy:n täytyy hoitaa filiaalin kirjanpito omassa taloushallinnossaan niin, että sen toimintaa pystytään seuramaan kuten yrityksen muitakin toimintoja ja niin, että siitä voidaan luotettavasti selvittää filiaalin toimintaan kuuluvat kirjanpidolliset tapahtumat ja verotettava tulos. Taloushallinnon järjestämisessä on noudatettava myös useita kirjanpitolautakunnan annettuja yleisohjeita. Näiden asioiden toteuttamista varten olen koonnut tähän opinnäytetyöhöni viitekehyksessä olevan aineiston ja tehtyjen haastattelujen pohjalta Etelä-Savon Energia Oy:lle ohjeet filiaalin taloushallinnon hoitamista varten omassa taloushallinnossa. Koska joitakin toimenpiteitä on pääyriksessä jo tämän opinnäytetyön tekemisen aikana toteutettu, toimii tämä yhteenveto näiden asioiden osalta pääyrikselle hyvänä muisti- ja tarkistuslistana.

Filiaalin perustaminen taloushallintojärjestelmään

Filiaalia varten perustetaan taloushallintojärjestelmään oma kustannuspaikka. Koska se on yksi osa voimaliiketoiminnoista, se perustetaan tämän liiketoiminnan alle. Kustannuspaikan lisäksi perustetaan työ- ja alanumeroita tarpeen mukaan. Tarve uudesta työ- ja alanumerosta ilmoitetaan pääyriksen kirjanpitäjälle, joka ne myös perustaa. Tieto uusista työ- ja alanumeroista välitetään myös ostoreskontranhoitajalle.

Filiaalin liiketapahtumat kirjataan pääsääntönä yleisesti käytössä oleville tileille, kirjauksissa käytetään sekä kustannuspaikkaa että työ- ja alanumeroita. Tiettyjen tapahtumien kirjaamista varten täytyy perustaa omat kirjanpitotilit. Uusien kirjanpitotilien tarpeesta ja perustamisesta vastaa pääyriksen kirjanpitäjä. Pääsääntö on, että jos vastaavia filiaalin liiketapahtumia ei esiinny suomalaisessa yritysmaailmassa tai menoja

ei voida seurannan takia kirjata pääyrytyksen käyttämille kirjanpitotileille, perustetaan tällaisia menoja varten oma kirjanpitotili. Uuden kirjanpitotilin ominaisuuksiin liitetään kustannuspaikan lisäksi työ- ja alanumeron käyttöpakko. Tällä hetkellä juoksevan kirjanpidon hoitamista varten uusien tilinumeroiden tarve on seuraava:

- Palkkoja varten perustetaan ryhmään Palkat ja palkkiot oma tilinumero.
- Palkoista maksettavia sivukuluja varten perustetaan oma tilinumero ryhmään Henkilösivukulut.
- Taseeseen perustetaan vastaavien menojen jaksottamista varten omat siirtovelkatilit ryhmään Muut lyhytaikaiset velat.
- Venäjälle maksettavaa omaisuusveroa varten perustetaan oma tilinumero ryhmään Liiketoiminnan muut menot.
- Ostovelkojen kirjaamista varten perustetaan taseeseen oma tilinumero ryhmään Lyhytaikainen vieras pääoma.
- Venäjällä vähennyskelpoisen arvonnäköveron osuuden kirjaamista varten perustetaan taseeseen oma tilinumero ryhmään Lyhytaikaiset saamiset.
- Käyttöomaisuutta ja siitä tehtäviä poistoja varten perustetaan omat tilit.

Tilinpäätösvientejä ja muita sisäisiä tapahtumia varten tarvitaan kirjanpitotilejä, jotka ovat ominaisuuksiltaan sisäisiä tilejä. Enemmän niistä on kerrottu osioissa Pääyrytyksen ja filiaalın väliset tapahtumat ja Filiaali pääyrytyksen tilinpäätöksessä.

Filiaalin tositteet

Venäläisessä kirjanpidossa jokaisesta maksutapahtumasta laaditaan aina maksumääräys. Siitä johtuen pääyrytyksen kirjanpidossa filiaalın juoksevan kirjanpidon tositteina ovat venäläisen kirjanpitäjän lähettämät maksumääräykset ja niiden liitteinä olevat laskut. Koska alkuperäiset tositteet säilytetään kohdemaassa, jossa ne toimivat kirjanpidon ja verotuksen pohjana, pääyrytyksen kirjanpidossa filiaalın tositteina toimivat kopiot alkuperäisistä tositteista. Pääyrytyksen on kuitenkin viranomaisen tai tilintarkastajan vaatimuksesta velvollisuus toimittaa alkuperäiset tositteet tai niiden oikeaksi todistetut jäljennykset Suomeen.

Venäjällä on filiaalın taloushallintoon liittyvä dokumentaatio laadittava venäjän kielellä. Jotta maksumääräyksen sisältö tulisi ymmärrettäväksi myös pääyrytyksessä, venäläinen kirjanpitäjä huolehtii siitä, että siinä venäjän kielellä oleva teksti on esitetty

myös englannin kielellä. Tämän lisäksi maksumääräyksellä täytyy olla kaikki laskujen maksamista varten tarvittavat tiedot. Venäläinen maksuliikenne poikkeaa suomalaisesta huomattavasti maksatuksessa tarvittavien tietojen osalta. Venäjällä ei ole käytössä viitenumerosysteemiä, vaan kaikki laskut maksetaan suomalaista käytäntöä vastaavaa selitekenttää käyttämällä niin, että kaikki maksuun liittyvä informaatio on esitetty erittäin tarkasti ja yksityiskohtaisesti. Tämän lisäksi venäläisillä ostolaskuilla ei ole eräpäivää. Yleensä laskut maksetaan heti tai sopimuksen mukaisesti. ESE:ssä filiaalın laskut maksetaan sen jälkeen kun ne on tarkastettu ja hyväksytty.

Liiketapahtumien kirjaaminen

Venäläinen kirjanpitäjä lähettää maksumääräykset ja niiden liitteinä olevat laskut pääyhtyrityksen sähköpostiosoitteeseen. Tieto lähestyvistä maksuista välitetään myös maksuliikenteenhoitajalle. Ostoreskontranhoitaja tulostaa laskut, tallentaa ne ostoreskontraan ja liittää taloushallintojärjestelmään myös laskujen kuvat. Ruplamääräisten ostolaskujen muuntamisessa Suomen rahaksi käytetään edellisen päivän valuuttakurssia. Kuukausittaisten vakiotapahtumien osalta ostoreskontranhoitaja voi tiliöidä maksumääräykset/laskut (esimerkiksi palkat ja niiden sivukulut) valmiiksi, mutta tiliöintien tarkistusvelvollisuus on laskujen tarkastajalla ja hyväksyjällä. Kaikki laskut lukitaan maksutavasta johtuen maksukieltoon.

Laskut, jotka sisältävät Venäjällä vähennettävää arvonlisäveroa, kirjataan pääyhtyrityksen kirjanpitoon bruttona, koska varmuus arvonlisäveron vähennyskelpoisuudesta puuttuu. Oikaisu arvonlisäveron osuudesta kirjanpitoon tehdään myöhemmin kirjanpitojen täsmäytyksen yhteydessä tai silloin, kun sen vähennyskelpoisuus on lopullisesti varmistunut.

Käyttöomaisuus ja suunnitelmanmukaiset poistot

Filiaalin toimintaan kuuluvat käyttöomaisuushyödykkeet kirjataan omille tileilleen. Omien tilien käyttö helpottaa hyödykkeiden seuranta ja täsmäytystä venäläiseen kirjanpitoon. Filiaalın käyttöomaisuushyödykkeet perustetaan myös pääyhtyrityksen käyttöomaisuuskirjanpitoon. Käyttöomaisuudesta tehtäviä suunnitelmanmukaisia poistoja varten perustetaan oma tilinumero. Käyttöomaisuuden poistojen osalta filiaalın on käytettävä samoja suunnitelmanmukaisia poistoaikoja kuin pääyhtyrityksen vastaavan

hyödykkeen osalta. Venäläiselle kirjanpitäjälle ilmoitetaan pääyrittäjän käyttämät suunnitelmanmukaiset poistoajat.

Tiliote, pankkikulujen ja kurssierojen kirjaaminen

Seuraavan kuukauden alussa Venäjällä olevalta pankkiyhteyshenkilöltä pyydetään edellisen kuukauden filiaalın pankkitilin tiliote. Maksuliikenteenhoitaja tarkistaa tiliotteelta maksettujen laskujen oikeellisuuden ja kirjaa ne pääyrittäjän taloushallintojärjestelmään toteutuneiksi suorituksiksi. Pääsääntöisesti suoritusten kirjaamisen yhteydessä ei käsitellä ostojen ja myyntien kurssieroja, koska olennaisia, tuloslaskelmaa vääristäviä euromääräisiä eroja ei yleensä laskujen tallentamisen ja maksamisen välisenä aikana pysty syntymään. Jos kuitenkin valuuttakurssien muutos on ollut huomattava ja siitä johtuen laskujen tallennuspäivä- ja maksupäiväkurssista syntynyt euromääräinen ero on ollut olennainen, kirjauskäytäntöä muutetaan niin, että kurssierot lasketaan ja ne käsitellään ostojen/myyntien oikaisuna. Pääsääntö on, että valuuttakurssista syntynyt ero kirjataan niin, että tuloslaskelman informaatio ei kärsisi.

Ostojen ja myyntien kirjausten jälkeen tiliotteelta lasketaan kuukauden pankkikulut yhteensä ja kirjataan ne edellisen kuukauden ruplan keskikurssia käyttäen kirjanpitoon. Tämän jälkeen tiliotteen loppusaldo täsmäytetään pääyrittäjän kirjanpitoon. Syntyneet kurssierot käsitellään rahoitustuottojen ja -kulujen oikaisuna. Myös tiliotteen loppusaldon täsmäytyksessä käytetään edellisen kuukauden ruplan keskikurssia.

Pääyrittäjän ja filiaalın väliset tapahtumat

Toisinaan pääyrittäjän ja filiaalın välillä saattaa liikkua tavaraa tai ne veloittavat toisistaan esimerkiksi suoritetuista palveluista. Vastaavista tapahtumista täytyy laatia pääyrittäjässä sisäiset laskut, jotka kirjataan sekä filiaalın että pääyrittäjän kirjanpitoon. Tapahtumat ovat pääyrittäjän sisäisiä tapahtumia, jotka eivät voi kasvattaa pääyrittäjän myyntejä tai ostoja. Vastaavien keskinäisten tapahtumien kirjaamista varten perustetaan sisäinen myyntitili ja sisäinen ostotili. Kirjausten vastatileinä käytetään liiketapahtumien luonteesta riippuen sisäisiä velka- ja saamistilejä.

Esimerkiksi jos pääyrittäjä vie tavaraa Venäjälle, siitä laaditaan tavanomainen myyntilasku ja tavara tullataan rajalla tullimääräysten mukaisesti. Pääyrittäjä kirjaa myyntita-

pahtuman sisäiseksi myynniksi ja sisäiseksi saamiseksi filiaalilta. Filiaali, vastaanotettuaan tavarat, ei kuitenkaan maksa laskua, koska kyseessä on yrityksen sisäinen tavarat siirto. Mutta tapauksessa, jossa viranomaisella on vaatimus laskun maksamisesta, filiaali maksaa sen venäläisen kirjanpitäjän laatiman maksumääräyksen perusteella pääyrittäjälle. Filiaali kirjaa laskun sisäiseksi ostotapahtumaksi ja sisäiseksi velaksi pääyrittäjälle. Kirjausten tuloksena sisäinen tavarat siirto ei näy pääyrittäjän kirjanpidossa millään tavalla, mutta filiaalissa tapahtuma näkyy ostona ja velkana pääyrittäjälle.

Pääyrittäjän rahasiirrot filiaalissa pankkitilille ovat pääyrittäjän kannalta tavallisia rahasiirtoja pankkitililtä toiselle. Tilikauden aikana näin voidaankin menetellä, mutta viimeistään tilin päätöksen yhteydessä filiaalissa pankkitilin saldo käsitellään sisäisenä saamisena tai velkana pääyrittäjälle.

Filiaalissa tuloslaskelma ja tase

Pääyrittäjällä täytyy olla valmius esittää omasta taloushallinto-ohjelmasta filiaalissa oma tuloslaskelma ja tase. Tuloslaskelmaa ja tasetta tarvitaan kirjanpitojen täsmäyttämistä, yhtiön sisäistä raportointia ja myös filiaalissa tilin päätösinformaation tuottamista varten. Filiaalissa tuloslaskelma ja tase noudattavat tavanomaisia tuloslaskelman ja taseen kaavoja. Pääyrittäjän kirjanpitäjä rakentaa taloushallinto-ohjelmaan tarvittavat tulostepohjat niin, että myös kaikki filiaalia varten perustetut omat tilit sekä sisäiset tilit tulisivat tulostepohjissa huomioitua. Jos tulevaisuudessa perustetaan tai otetaan käyttöön uusia tilejä, ne on muistettava rekisteröidä myös filiaalissa tulostepohjiin.

Täsmäytykset venäläiseen kirjanpitoon

Pääyrittäjän filiaalissa kirjanpidossa on tällä hetkellä ainoastaan maksutapahtumiin perustuvat tositteet eikä mahdollisia kuukausijaksotuksia ole tehty. Siitä johtuen Venäjällä pidettävän ja pääyrittäjän pitämän filiaalissa kirjanpito saattavat poiketa toisistaan. Pääyrittäjän tehtävä on selvittää mahdolliset erot ja täsmäyttää kirjanpidot keskenään.

Kirjanpitojen täsmäyttämistä varten venäläinen kirjanpitäjä lähettää kuukausittain pääyrittäjälle edellisen kuukauden tuloslaskelman ja taseen. Sen perusteella pääyri-

tyksen kirjanpitäjä tekee kuukausittain kirjanpitojen vertailun ja selvittää mahdolliset erot. Selitykset mahdollisista syntyneistä eroista tallennetaan kirjanpitojen kuukausi-vertailutaulukkoon. Suositeltavaa kuitenkin on, että kirjanpitojen perusteellinen täsmäytys tehdään kuukausittain tai ainakin kolmen–neljän kuukauden jaksoissa niin, että tilinpäätösvaiheeseen jää mahdollisimman vähän selvitystyötä. Täsmäytyksissä käytetään kyseisen kuukauden ruplan keskikurssia ja tilinpäätöksen yhteydessä tilinpäätöspäivän ruplan kurssia.

Raportointi pääyrytyksessä

Pääyrytyksessä filiaalin raportteina toimivat sen tuloslaskelma ja tase. Tilien tarkan sisällön tarkistamista varten taloushallinto-ohjelmasta on mahdollista tulostaa raportti Sivu/työ -erittely. Siinä näkyvät kaikki filiaalille kuuluvat osto- ja myyntilaskujen tositenumerot, toimittajat, työ- ja alanumerot sekä euromäärät. Raportit toimitetaan tarpeen mukaan Venäjän liiketoiminnoista vastaavalle tai vaihtoehtoisesti hänelle annetaan tarvittavat oikeudet taloushallinto-ohjelman tälle osa-alueelle niin, että hän voi tarpeen tullessa katsoa niitä omatoimisesti.

Pääyrytyksen sisäistä kuukausiseurantaan varten filiaalille lisätään oma välilehti pääyrytyksen budjetin seurantataulukkoon, jota kirjanpitäjä ylläpitää kuukausittain muiden liiketoiminta-alueiden tulosseurannan tavoin.

Filiaali pääyrytyksen tilinpäätöksessä

Filiaali on osa pääyrytystä ja siten sen liiketoiminta sisältyy pääyrytyksen kirjanpitoon tavanomaisella tavalla. Pääyrytyksellä täytyy kuitenkin olla valmius esittää filiaalin oma tuloslaskelma ja tase viimeistään tilinpäätöksen yhteydessä niin, että siitä saadaan luotettavasti selvitettyä filiaalin verotettava tulos, oma pääoma, velat ja saamiset. Tästä näkökulmasta katsottuna filiaali on ikään kuin itsenäinen yritys.

Vaikkakin filiaalin tuloslaskelma ja tase noudattavat tavanomaisia tuloslaskelman ja taseen kaavoja, ovat erona tilinpäätöksen yhteydessä filiaalin oman pääoman sekä velkojen ja saamisten esittäminen. Tässä yhteydessä on muistettava, että pääyrytyksen ja filiaalin mahdolliset keskinäiset liiketapahtumat eivät voi näkyä pääyrytyksen

myynneissä, ostoissa tai muissa liiketapahtumissa, ne ovat yrityksen sisäisiä tapahtumia.

Filiaalin oman pääoman ja saamisten tai velkojen esittämistä varten täytyy pääyrittäjän perustaa taseeseen sisäisiä saamis- ja velkatilejä, joilla tehdään tarvittavat viennit oikean tilinpäätösinformaation antamista varten. Tilinpäätöksen yhteydessä tehdään seuraavat sisäiset viennit:

- Filiaalilla ei ole omaa pääomaa. Käytännössä oma pääoma muodostuu tilikauden voitosta tai tappiosta, joka on jo osa pääyrittäjän tulosta. Jos filiaalitoiminta on ollut tappiollista, on myös sen oma pääoma negatiivinen. Vastaavasti tilanne tarkoittaa, että filiaali on velkaantunut ja sen taseeseen sisältyy velkaa pääyrittäjälle. Velkasaldon kirjaamista varten tehdään sisäisiä tilejä käyttäen kirjaus per Tilikauden tappio an Velka pääyrittäjälle. Voitollisen tuloksen osalta tehdään kirjaus per Saaminen pääyrittäjältä an Tilikauden voitto. Vientin saldona on tilikauden tulos.
- Tilikauden aikana filiaalitoimen pankkitili voidaan käsitellä kirjanpidossa tavantavomaisen pankkitilin tavoin. Viimeistään tilinpäätöksen yhteydessä pankkitilin loppusaldo kirjataan sisäisiä tilejä käyttäen loppusaldesta riippuen joko velaksi tai saamiseksi pääyrittäjälle. Tilinpäätöstä varten pyydetään pankista saldotodistus.

Edellä mainittujen toimenpiteiden lisäksi täytyy pääyrittäjän omassa toimintakertomuksessa antaa perustietoja filiaalista. Suositusten mukaisesti toimintakertomuksessa on ilmoitettava vähintään filiaalitoimen täydellinen Venäjällä rekisteröity nimi, tunnistenumero ja osoite. Lisätietoina voidaan ilmoittaa myös muita filiaalitoimintaan liittyviä tietoja siinä tapauksessa, jos ne ovat pääyrittäjän kannalta merkittäviä. Jos toimintakertomusta ei laadita, vastaavat tiedot annetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Filiaali pääyrittäjän verotuksessa

Pääyrittäjä on verovelvollinen filiaalitoimen sijaintimaassa, Venäjällä. Kaikki siihen liittyvät velvollisuudet ja dokumentaatiot Venäjällä hoitaa venäläinen kirjanpitäjä. Suomessa filiaalitoiminta sisältyy pääyrittäjän liiketoimintaan ja sitä kautta myös pääyrittäjän verotettavaan tulokseen. Pääyrittäjän täytyy kuitenkin oman veroilmoituksensa liitteinä esittää veroviranomaisille filiaalitoiminnasta lomakkeet 70 Vaatimus kak-

sinkertaisen verotuksen poistamiseksi ja 75 Laskelma ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan tuloksesta.

Lomake 70 annetaan siinä tapauksessa, kun pääyritys on maksanut filiaalın toiminna- ta Venäjälle tuloveroja ja niitä vaaditaan hyvitetäviksi Suomen tuloverotuksessa. Lomakkeen täyttämistä varten venäläinen kirjanpitäjä lähettää pääyrituksen kirjanpitäjäl- le Venäjän veroviranomaisille esitetyn laskelman filiaalın verotettavasta tulosta, jonka perusteella lomake 70 täytetään. Tämän lisäksi lomakkeen liitteeksi liitetään maksu- kuitti Venäjälle maksetusta tuloverosta.

Lomake 70 täytyy antaa myös siinä tapauksessa, kun Venäjälle on edellisenä vuotena maksettu tuloveroja, mutta pääyritys ei ole voinut saada siitä hyvitystä Suomen tulo- verotuksessa tappiollisen toiminnan takia. Näin toimimalla Venäjälle maksettuja vero- ja ei menetetä, vaan pääyritys saa ne vähentää seuraavan viiden vuoden aikana omassa tuloverotuksessa. Pääyrituksen on muistettava, että hyvitystä maksetuista veroista ei saa automaattisesti, vaan ne täytyy aina pyytää erikseen.

Lomakkeella 75 ilmoitetaan filiaalın verovuoden tulos riippumatta siitä, onko se ollut tappiollinen tai voitollinen. Huomioitava on, että lomakkeella esitettävä verotettava liiketulo ilmoitetaan Suomen elinkeinoverolain säännösten mukaisesti. Tämä tarkoit- taa, että jos esimerkiksi Venäjällä filiaalın toimintaan kuuluvia edustuskuluja ei ole voinut tuloverotuksessa vähentää, ei tätä huomioida tällä lomakkeella mitenkään. Edustuskuluista voi Suomen tuloverotuksessa vähentää 50 % niiden kokonaismäärästä ja sitä vastaava osuus vähennetään myös lomakkeella filiaalın verotettavaa liiketuloa laskettaessa.

7 PÄÄTÄNTÖ

Opinnäytetyöni tavoitteena oli selvittää, miten Etelä-Savon Energia Oy:n Venäjällä sijaitseva filiaali vaikuttaa pääyrituksen kirjanpitoon, tilinpäätökseen ja verotukseen. Tämän lisäksi työni tarkoitus oli kuvata käytännössä koettu filiaalın perustamisproses- si ja selvittää yrityksen sisäiset raportointitarpeet filiaalın toiminnasta.

Opinnäytetyöni aihe oli toimeksiantajayritykselle erittäin ajankohtainen, koska tämän vuoden alkupuolella filiaalin perustamisprosessi Venäjällä saatiin päätökseen ja filiaali aloitti toimintaansa. Koska itse olen työni puolesta filiaaliin liittyvien asioiden kanssa tekemisissä, myös oma mielenkiintoni opinnäytetyön aiheesta oli erittäin suuri.

Opinnäytetyön tekemisen aloitin viitekehyksen laatimisesta. Sopivan aineiston löytäminen aiheutti alussa vaikeuksia, koska Venäjän kirjanpitoa ja yritysverotusta käsitteleviä oppaita suomen kielellä ei löytynyt montakaan ja suurin osa niissä olevista tiedoista oli jo päässyt vanhentumaan. Venäläinen yritysmaailma ja siihen liittyvä lainsäädäntö ovat vuosien aikana muuttuneet paljon ja opinnäytetyöni viitekehyksen mukaan muutoksia on tulossa jatkuvasti lisää.

Viitekehyksen halusin kuitenkin rakentaa nimenomaan filiaalin sijaintimaan yritysmaailmaan kuuluvista asioista, koska vähäinenkin yleiskatsaus niistä auttaa paremmin ymmärtämään, mitä kaikkea yritystoiminnan harjoittaminen Venäjällä tuo mukanaan. Lopulta vastauksia kysymyksiini löytyikin enimmäkseen aiheita käsittelevistä artikkeleista, muistioista ja Suomalais-Venäläinen kauppakamarin julkaisuista. Suuri apu oli myös venäläisistä Internet-sivuista, joilta löytyi paljon hyödyllistä tietoa.

Tätä opinnäytetyötä varten luetusta kirjallisuudesta jäi päällimmäiseksi vaikutelma, että Venäjällä toimivan yrityksen kannattaa ehdottomasti palkata kohdemaan taloushallinnollisia asioita hoitamaan paikallinen asiantunteva ja pätevä pääkirjanpitäjä. Ja tämän lisäksi toimintatapojen oikeellisuuden vahvistamiseksi kannattaa pyytää lausuntoja viranomaisilta. Näin menettelemällä mielestäni yritys säästyy monilta vaikeuksilta.

Sopivan kirjallisuuden löytäminen opinnäytetyöni tutkimusongelman eli miten suomalaisen pääyrityksen täytyy huomioida filiaali omassa kirjanpidossa ja verotuksessa, ratkaisemiseksi oli haasteellista. Kirjallisuutta löytyi kylläkin siitä, miten ulkomaisen siviili liikkeen kirjanpito ja verotus hoidetaan Suomessa. Näitä tietoja työstämällä ja tekemällä yhteistyötä sekä tilintarkastajan että pääyrityksen talousjohtajan ja kirjanpitäjän kanssa, opinnäytetyöni tavoite täyttyi ja sain laadittua pääyritykselle tarvittavat ohjeet. Useita näitä ohjeita on pääyrityksessä jo nyt noudatettu, koska aina kun opinnäytetyöni tekemisen aikana ilmeni uusia filiaalia koskevia seikkoja, ilmoitin niistä pääyrityksen taloushallinnosta vastaaville henkilöille ja ne huomioitiin toimintatavois-

sa. Myös pääyrittäjien sisäisten tilien käyttömahdollisuudet ja filiaalille omien raporttitulostepohjien perustamismahdollisuudet tulivat ennen niiden sisällyttämistä ohjeisiin testattua pääyrittäjien kirjanpitäjien kanssa.

Opinnäytetyöni tekeminen oli haasteellista, mutta erittäin antoisaa ja mielenkiintoista. Opinnäytetyöni tekemisen aikana koin usein onnistumisen ja uuden tiedon löytämisen iloa. Viitekehystä tehdessäni nimenomaan venäläinen elinkeinoverotus vaikutti sen verran monimutkaiselta, että perusteellisempi tutustuminen siihen olisi erittäin mielenkiintoista. Sen syvällisempi ymmärtäminen vaatii kuitenkin erittäin hyvää venäjän kielen taitoa.

Tämän opinnäytetyön viitekehystä voisi mielestäni hyödyntää ja kehittää sitä eteenpäin niin, että tehtäisiin perusteellisempi vertailu erityyppisistä venäläisistä liiketoiminnan harjoittamisen toimintamuodoista. Vertailla voisi esimerkiksi perustamis- ja ylläpitokustannuksia, eri yritysmuotojen raportointivelvollisuuksia, verokohtelua ym. yritystoimintaan liittyvää. Vastaava tutkimus olisi hyvä tietolähde useille Venäjällä liiketoiminnan aloittamista suunnitteleville yrityksille.

Uskon, että opinnäytetyöni on toimeksiantajalle hyödyllinen ja siitä löytyy myös vastauksia moniin yleisiin, venäläistä yritystoimintaa koskeviin kysymyksiin. Tekeväni ohjeita voi Etelä-Savon Energia Oy käyttää filiaalisen menettelyohjeina omassa taloushallinnossa. Opinnäytetyöni valmistui myös sopivasti ennen tilikauden päättymistä ja siten tekemiäni ohjeita filiaalisen tilinpäätöksestä ja verotuksesta pääyrittäjä pystyy hyödyntämään melko pian, tämän vuoden tilinpäätöksen ja veroilmoituksen laatimisen yhteydessä.

Lopuksi kiitän kaikkia tämän opinnäytetyön tekemiseen osallistuneita henkilöitä.

LÄHTEET

Aaltonen, Jarmo 2012. Suomalaisuus vetää Pietarissa. Helsingin Sanomat 28.5.2012, B 3.

Accreditation of a branch. 2012. Palata. WWW-dokumentti. <http://www.palata.ru/en/visitors/docs2/p1.php>. Ei päivitystietoa. Luettu 28.5.2012.

Accreditation of representative offices. 2012. Palata. WWW-dokumentti. <http://www.palata.ru/en/visitors/docs1/r1p2.prh>. Ei päivitystietoa. Luettu 28.5.2012.

Apostille-todistus. 2012. Maistraatti.fi. WWW-dokumentti. http://www.maistraatti.fi/fi/Palvelut/julkinen_notaari/Apostille-todistus. Ei päivitystietoa. Luettu 25.8.2012.

Azeem, Mirja (toim.) 2002. Venäjän liiketoiminnan perusopas. Helsinki: Suomalais - Venäläinen kauppakamariyhdistys – SVVK ry.

Doing business and investing in the Russian Federation 2012. PDF-dokumentti. http://www.pwc.ru/en_RU/ru/doing-business-in-russia/assets/pwc-doing-business-and-investing-2012.pdf. Ei päivitystietoa. Luettu 11.8.2012.

Eriksson, Bo Göran ym. (toim.) 1998. Encyclopaedia Iuridica Fennica: suomalainen oikeustietosanakirja 6. osa, Kansainväliset suhteet. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys.

Eskola, Jari & Suoranta, Juha 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.

Heikkilä, Tarja 2008. Tilastollinen tutkimus. Helsinki: Edita.

Hirsjärvi, Sirkka & Hurme, Helena 2004. Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Yliopistopaino.

Hirsjärvi, Sirkka, Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula 16.p.2010. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.

Honkanen, Matti 2011. Onnistu Venäjällä – tunne lainsäädäntö ja kulttuuri. Helsinki: CC Lakimiesliiton kustannus.

Honkanen, Matti, Juutilainen, Kimmo, Heikkilä, Matti, Mattila, Tapani & Rummukainen, Eila 1995. Venäjän kaupan opas. Helsinki: Pienteollisuuden Keskusliitto ry.

How to start a business? 2012. Federal Tax Service of Russia. WWW-dokumentti. <http://www.eng.nalog.ru>. Ei päivitystietoa. Luettu 23.5.2012.

Kananen, Jorma 2008. Kvali: Kvalitatiivisen tutkimuksen teoria ja käytänteet. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kansainvälisen liikkuvuuden ja yhteistyön keskus Cimo. 2012. Suomalaisyriykset Venäjällä. WWW-dokumentti. http://www.maantieto.net/venaja/toihin/venalaisyriykset_venajalla. Ei päivitystietoa. Luettu 16.5.2012.

Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2011. Verovuosi 2010. Verohallinnon julkaisu 284.11. Pdf-dokumentti. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventävät_veroohjeet/Kansainvaliset_tilanteet/Kansainvalisen_verotuksen_kasikirja_2011\(16997\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventävät_veroohjeet/Kansainvaliset_tilanteet/Kansainvalisen_verotuksen_kasikirja_2011(16997)). Päivitetty 2.8.2011. Luettu 25.9.2012.

Karhapää-Puhakka, Satu (toim.) 2007. RUSLEX venäläistä lakia suomeksi. Joensuun yliopiston täydennyskoulutuskeskus. Julkaisusarja B n:o 24. Joensuun yliopistopaino.

Karhu, Pirjo 2000. Kirjanpito Venäjällä ja kansainvälinen kirjanpito. Etelä-Karjalan ammattikorkeakoulun julkaisu, sarja B, oppimateriaaleja. Lappeenranta: Etelä-Karjalan ammattikorkeakoulu.

Karhu, Pirjo & Zubkova, Irina 2000. Verotus Venäjällä. Etelä-Karjalan ammattikorkeakoulun julkaisu, sarja B, oppimateriaaleja 7. Lappeenranta: Etelä-Karjalan ammattikorkeakoulu.

Kaupparekisterilaki 129/179. WWW-dokumentti. <http://www.finlex.fi>. Ei päivitystietoa. Luettu 18.5.2012.

Laukkanen, Timo 2011. Elinkeinoelämänkeskusliitto. Venäjän WTO - jäsenyys vauhdittaa vientiä ja investointeja. WWW-dokumentti. http://ek.fi/ek/fi/venajan_wto-jasenyys_vauhdittaa_vientia_ja_investointeja-8349. Ei päivitystietoa. Luettu 15.5.2012.

Lehto, Juha 1995. Liiketoiminta ja kauppa Venäjällä. Helsinki: Yrityksen Tietokirjat.

Matilainen, Timo 2012 a. Kirjanpidon keskeinen venäjänkielinen terminologia ja venäläisten talousraporttien tulkinta. Luento Helsingissä 6.3.2012. Pdf - dokumentti.

Matilainen, Timo 2012 b. Sivuliikkeen asema ja hallinnointi Venäjällä, liiketoiminnan verotuksellisia kysymyksiä ja toteutunut siirtohintareformi. Luento Mikkelissä 12.3.2012. Pdf - dokumentti.

Matilainen, Timo 2006. Venäläisen tytäryrityksen tilinpäätöksen muuntamisen keskeisimmät ongelmat. Tilintarkastus 1, 33–39.

Metsämuuronen, Jari (toim.) 2006. Laadullisen tutkimuksen käsikirja. Helsinki: International Methelp.

Miten eroavat toisistaan ZAO ja OOO? – Miten eroavat toisistaan OOO ja ZAO? 2012. OOO-ZAO. WWW-dokumentti. <http://www.ooo-zao.ru/ooo-zao.html>. Ei päivitystietoa. Luettu 25.5.2012.

Nykänen, Petri 2007. Yritystoiminnan harjoittaminen Venäjällä. Konsu Oy. Pdf - dokumentti. http://www.pellettikarelia.fi/Esitys_Nykänen_käännettäväksi.pdf. Ei päivitystietoa. Luettu 17.5.2012.

Osakeyhtiölaki N 208-FZ 26.12.1995. Federalnyi sakon ob akcionernyh obshchestvah N 208-FZ 26.12.1995. WWW-dokumentti. <http://www.ooo-zao.ru/laws.html>. Ei päivitystietoa. Luettu 23.5.2012.

Osakeyhtiölaki 624/2006. WWW-dokumentti. <http://www.finlex.fi>. Ei päivitystietoa. Luettu 25.8.2012.

Penttilä, Seppo, Suhonen, Pekka, Heino, Eija & Matilainen, Timo 2003. Yritysten verot ja veronluonteiset maksut Venäjällä. Tampereen Yliopisto. Pdf-dokumentti. [http://julkaisurekisteri.ktm.fi/ktm_jur/ktmjur.nsf/All/1EA329D7894AA04C2256DB30037CC39/\\$file/Yritysten%20verot%20ja%20veroluonteiset%20maksut%20Ven%C3%A4j%C3%A4ll%C3%A3%20223.pdf](http://julkaisurekisteri.ktm.fi/ktm_jur/ktmjur.nsf/All/1EA329D7894AA04C2256DB30037CC39/$file/Yritysten%20verot%20ja%20veroluonteiset%20maksut%20Ven%C3%A4j%C3%A4ll%C3%A3%20223.pdf). Ei päivitystietoa. Luettu 11.7.2012.

Rajavastuuyhtiölaki N 14-F3 8.2.1998. Federalnyi sakon ob obshchestvah s organizatsionnoi otvetstvennostyu N 14-F3 8.2.1998. WWW-dokumentti. <http://www.ooo-zao.ru/laws.html>. Ei päivitystietoa. Luettu 23.5.2012.

Rekola-Nieminen, Leena 2012. Kirjanpitolaki käytännössä. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Remes, Matti 2010. Venäjä vaatii paljon taloushallinnolta. Tilintarkastus 2, 22–25.

Sampo Pankin elektroniset ulkomaamaksut. Käyttäjäopas 2.1.2012. Pdf-dokumentti. http://www.sampopankki.fi/PDF/fi/Yrityssasiakkaat/Maksuliike/Ulkomaanmaksujen_opas.pdf. Ei päivitystietoa. Luettu 28.5.2012.

Seppänen, Veijo 2010. Minne menet Venäjän kirjanpito? Tilintarkastus 2, 18–21.

Sorsa, Annikka & Turtia, Kaarina (toim.) 1997. Nykysuomen käyttötieto: sivistyssanat, oikeinkirjoitus, lyhenteet, paikannimet. Helsinki: Otavan Kirjapaino.

Suomalais - Venäläinen kauppakamariyhdistys – SVKK ry 2005. Suomalaisten yritysten toimintamuodot Venäjällä. Käytännön toimintatapoja ja kokemuksia. Helsinki: Kauppa- ja teollisuusministeriö.

Taloussuutisia Moskovasta 24.11.–8.12.2011. Suomen suurlähetystö, Moskova. Pdf-dokumentti. <http://www.kaupapolitiikka.fi/public/download.aspx?ID=88428...>Ei päivitystietoa. Luettu 8.7.2012.

Taloussuutisia Moskovasta 12.–25.4.2012. Suomen suurlähetystyö, Moskova. Pdf-dokumentti. <http://www.kaupapolitiikka.fi/public/download.aspx?ID=94891...>Ei päivitystietoa. Luettu 8.7.2012.

Taxes in Russia. 2012. Federal Tax Service of Russia. WWW-dokumentti. http://www.eng.nalog.ru/taxation_in_russia/. Ei päivitystietoa. Luettu 26.6.2012.

Tihvinä. <http://194.251.35.222/Kiinteasivu.asp?KiinteasivuID=11158&NakumaID=216>. Ei päivitystietoja. Luettu 28.7.2012.

Tilastokeskus.http://tilastokeskus.fi/til/stu/2010/stu_2012_2012-03-29_tie_001_fi.html. Ei päivitystietoa. Luettu 15.5.2012.

Tiri, Mirja (toim.) 2010. Etabloittuminen Venäjälle – perustietoa yrityksen perustamiseen. Suomalais - Venäläinen kauppakamariyhdistys ry – SVKK ry.

Tiri, Mirja (toim.) 2007. Venäjän liiketoiminnan perusopas. Helsinki: Suomalais - Venäläinen kauppakamariyhdistys – SVKK ry.

Tiri, Mirja (toim.) 2009. Venäjän liiketoiminnan perusopas. Helsinki: Suomalais - Venäläinen kauppakamariyhdistys – SVKK ry.

Tuokko, Timo 2007. Ulkomaisen yhtiön sivuliike Suomessa. Tilisanomat 6, 42–45.

Tuomi, Jouni & Sarajärvi, Anneli 2002. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi.

Tärkeää tietoa Venäjästä. Tehotilit 2012. WWW-dokumentti. <http://www.tehotilit.fi>. Ei päivitystietoa. Luettu 17.5.2012

Valtiosopimus 110/2002. WWW-dokumentti. <http://finlex.fi>. Ei päivitystietoa. Luettu 25.8.2012.

Veroilmoituslomakkeet ja täyttöohjeet. 2012. Verohallinto. <http://www.vero.fi>. Useita päivitystietoja. Luettu 25.8.2012.

Venäjän verotus – vuodenvaihteen muutokset 2011. Suomen suurlähetystö, Moskova. Muistio 16.12.2011. Pdf – dokumentti. http://ek.fi/ek/fi/yritysten_kv_toiminta/apua_tukea_kansainvalistymiseen/liitteet/venajaverkko/2011/Muistio-Venajan-kirjanpito- ja veromuutoksista-2010.pdf. Ei päivitystietoa. Luettu 8.7.2012.

Vuosikertomus 2010. Etelä-Savon Energia Oy.

Vuosikertomus 2011. Etelä-Savon Energia Oy.

Yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistosta 1.2.2011. WWW-dokumentti. <http://www.edilex.fi/virallistieto/kilaohje/kirjanpito>. Ei päivitystietoa. Luettu 25.8.2012.

Yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta 12.9.2006. WWW-dokumentti. <http://www.edilex.fi/virallistieto/kilaohje/toimikert>. Ei päivitystietoa. Luettu 25.8.2012.

Yleisohje ulkomaanrahan määräisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttamisesta euromääräiseksi 13.12.2005. WWW-dokumentti. <http://www.edilex.fi/content/virallistieto/kilaohje/ulkomaanraha2>. Ei päivitystietoa. Luettu 25.9.2012.

Yritysten konehankinnat verovapaaksi 2013 alusta. Rusgate 2012. WWW-dokumentti. <http://www.rusgate.fi.ezproxy.mikkeli.ami.fi:2048/uutiset/yritysten....> Ei päivitystietoa. Luettu 10.6.2012.

LIITE 1(1).
Venäläinen tase

Tilin nimi	Koodi	../../20.. ../../20...
VASTAAVA		
Pysyvät vastaavat		
Aineettomat hyödykkeet	1110	
Tutkimus ja tuotekehitys	1120	
Aineelliset hyödykkeet	1130	
Sijoitukset omaisuuteen, josta tulonodotuksia	1140	
Rahalliset sijoitukset, pitkäaikaiset	1150	
Laskennalliset verosaamiset	1160	
Muut pysyvät vastaavat	1170	
Yhteensä	1100	
Vaihtuvat vastaavat		
Varastot	1210	
Ostojen arvonnäverosaamiset	1220	
Saamiset (pitkä- ja lyhytaikaiset)	1230	
Rahalliset sijoitukset, lyhytaikaiset	1240	
Rahat ja pankkisaamiset	1250	
Muut vaihtuvat saamiset	1260	
Yhteensä	1200	
VASTAAVA YHTEENSÄ	1600	
VASTATTAVA		
Oma pääoma ja varaukset		
Osakepääoma	1310	
Omat osakkeet	1320	
Pysyvien vastaavien arvonnämuutokset	1340	
Ylikurssirahasto/Lisäpääoma	1350	
Vararahasto	1360	
Jakamaton voitto/kattamaton tappio	1370	
Yhteensä	1300	

LIITE 1(2).
Venäläinen tase

Tilin nimi	Koodi	../../20..	../../20...
Pitkäaikaiset vastuut			
Lainat	1410		
Laskennallinen verovelka	1420		
Pakolliset varaukset	1430		
Muut vastuut	1450		
Yhteensä	1400		
Lyhytaikaiset vastuut			
Lainat	1510		
Ostovelat	1520		
Siirtovelat	1530		
Pakolliset varaukset	1540		
Muut vastuut	1550		
Yhteensä	1500		
VASTATTAVA YHTEENSÄ	1700		

Pääjohtaja.....	Pääkirjanpitäjä.....
(allekirjoitus) (nimen selvennys)	(allekirjoitus) (nimen selvennys)

Päiväys20....

Lomakkeen tunnistetiedoissa ilmoitetaan lomakkeen koodi, päivämäärä, yrityksen nimi ja koodi, verotunnistenumero, toimiala ja koodi, oikeudellinen muoto ja koodi sekä rahan mittayksikkö, jota lomakkeen täyttämisessä käytetään (tuhat / milj. ruplaa).

Venäläinen tuloslaskelma

Tilin nimi	Koodi	.././20..	.././20...
Liikevaihto (nettomyynti, ilman alv-ta, valmisteveroa ja muita pakollisia maksuja)	2110		
Myynnin omakustannusarvo	2120		
Bruttotuotto	2100		
Myyntitoiminnan kulut	2210		
Hallinnon kulut	2200		
Liikevoitto	2200		
Tuotot osallisuudesta muihin yrityksiin	2310		
Korkotuotot	2320		
Korkokulut	2330		
Muut tuotot	2340		
Muut kulut	2350		
Tilikauden tulos ennen veroja	2300		
Tilikauden tuloverot	2410		
Muut pakolliset verot	2421		
Laskennallinen verovelkojen muutos	2430		
Laskennallisten verosaamisten muutos	2450		
Muut erät	2460		
Tilikauden voitto/tappio	2400		
Tuloslaskelman liitetiedot:			
Pysyvien vastaavien arvomuutokset, jotka eivät vaikuttaa tilikauden tulokseen	2510		
Muut toiminnan tulokset, jotka eivät vaikuttaa tilikauden tulokseen	2520		

Venäläinen tuloslaskelma

Tilin nimi	Koodi	.././20..	.././20...
Tilikauden kokonaistulos	2500		
Laimentamaton osakekohtainen tulos	2900		
Laimennettu osakekohtainen tulos	2910		

Pääjohtaja..... Pääkirjanpitäjä.....
 (allekirjoitus) (nimen selvennys) (allekirjoitus) (nimen selvennys)

Päiväys20....

Lomakkeen tunnistetiedoissa ilmoitetaan lomakkeen koodi, päivämäärä, yrityksen nimi ja koodi, verotunnistenumero, toimiala ja koodi, oikeudellinen muoto ja koodi sekä rahan mittayksikkö, jota lomakkeen täyttämisessä käytetään (tuhat / milj. ruplaa).

Tilin nimi	Tilin nro	Alatilin numero ja nimitys
<i>PÄÄLUOKKA 1. PYSYVÄT VASTAAVAT</i>		
Aineelliset hyödykkeet	01	Käyttöomaisuuslajeittain
Poistot	02	
Sijoitukset aineellisiin omaisuuseriin	03	Omaisuuslajeittain
Aineettomat hyödykkeet	04	Omaisuuslajeittain ja kululajeittain tutkimus- ja tieteelliset menot, kehitysmenot ja teknologiset hankkeet
Poistot	05	
.....	06	
Asennettavat laitteet, kalusto	07	
Keskeneräiset investoinnit	08	1. Maaomaisuuden hankinta 2. Luonnonvarojen hankinta 3. Käyttöomaisuuden rakentaminen 4. Muun käyttöomaisuuden hankinta 5. Aineettomien hyödykkeiden hankinta 6. Nuorten eläinten siirto karjaan 7. Täyskasvuisten eläinten hankinta 8. Tieteellistutkimukselliset, kokeelliset ja teknologiset suoritukset
Laskennalliset verosaamiset	09	

Tilin nimi	Tilin nro	Alatilin numero ja nimitys
<i>PÄÄLUOKKA 2. TUOTANTOVARANNOT</i>		
Raaka-aineet	10	1. Raaka-aineet ja materiaalit 2. Ostetut puolivalmisteet, täydentävät rakenteelliset komponentit ja osat 3. Polttoaineet 4. Pakkaukset ja pakkaustarvikkeet 5. Varaosat 6. Muut materiaalit 7. Alihankkijoilla olevat materiaalit 8. Rakennustarvikkeet 9. Työkalut ja muu taloudellinen tarpeisto 10. Varastossa olevat erikoisvaatteet ja lisävarusteet 11. Käytössä olevat erikoisvaatteet ja lisävarusteet
Kasvatettavat ja ruokittavat eläimet	11	
.....	12-13	
Varaus varaston arvonmuutokseen	14	
Tavaroiden ja materiaalien hankinta	15	
Tavaroiden ja materiaalien uudelleenarvostus	16	
.....	17-18	
Arvonlisävero hankintahintaisena	19	1. Aineellisten hyödykkeiden alv 2. Aineettomien hyödykkeiden alv 3. Raaka-aineiden hankintoihin sisältyvä alv

Tilin nimi	Tilin nro	Alatilin numero ja nimitys
<i>PÄÄLUOKKA 3. TUOTANNON KULUT</i>		
Varsinainen tuotanto	20	
Valmistetut puolivalmisteet	21	
.....	22	
Aputuotanto	23	
.....	24	
Tuotannon yleiskulut	25	
Hallinnon yleiskulut	26	
.....	27	
Hukkatuotanto	28	
Tuotannon ja talouden palvelutoiminta	29	
.....	30-39	
<i>PÄÄLUOKKA 4. VALMIIT TUOTTEET JA TAVARAT</i>		
Valmis tuotanto	40	
Tavarat	41	1. Varastossa olevat tavarat 2. Vähittäiskaupassa olevat tavarat 3. Kuljetuspakkaukset 4. Ostetut tavarat
Annetut alennukset	42	
Valmistuskulut	43	
Myyntikulut	44	

LIITE 3(4).
Yhtenäistilikartta

Tilin nimi	Tilin nro	Alatilin numero ja nimitys
Lähetetyt tavarat	45	
Keskeneräisten hankkeiden arvo	46	
.....	47-49	
<i>PÄÄLUOKKA 5. RAHAVARAT</i>		
Kassa	50	1. Yrityksen kassa 2. Liikkeen kassa 3. Raha-asiakirjat
Pankkitilit	51	
Valuuttatilit	52	
.....	53-54	
Erikoispankkitilit	55	1. Remburssitilit 2. Shekkitilit 3. Säästötilit
.....	56	
Matkalla olevat suoritukset	57	
Rahalliset sijoitukset	58	1. Osakkeet ja osuudet 2. Joukkovelkakirjat 3. Obligaatiot 4. Sopimusten mukaiset sijoitukset
Varaus rahallisiin sijoituksiin	59	

Tilin nimi	Tilin nro	Alatilin numero ja nimitys
<i>PÄÄLUOKKA 6. TILITYKSET</i>		
Ostovelat tavarantoimittajille ja urakoitsijoille	60	
.....	61	
Saadut ennakot	62	
Riidanalaiset vastuut	63	
.....	64-65	
Lyhytaikaiset velat ja luotot	66	Velkojen ja luottojen lajin mukaan
Pitkäaikaiset velat ja luotot	67	Velkojen ja luottojen lajin mukaan
Verot ja veroluonteiset maksut	68	Verojen ja maksujen lajin mukaisesti
Palkkojen sivukuluvelat	69	1. Sosiaaliturvamaksut
		2. Eläkevakuutusmaksut
		3. Sairausvakuutusmaksut
Palkkatili	70	
Tilivelvolliset henkilöt	71	
.....	72	
Muut tilitykset henkilökunnan kanssa	73	1. Myönnettyt lainasuoritukset
		2. Materiaalisten vahinkojen korvaukset
.....	74	
Tilitykset omistajille	75	1. Suoritukset peruspääomaan
		2. Tuloihin liittyvät suoritukset
Muut tilitykset velkojen ja velallisten kanssa	76	1. Vakuutusmaksut
		2. Korvausvaateisiin liittyvät suoritukset
		3. Osinkomaksuihin ja muihin tuottoihin liittyvät velat
		4. Muut tilitykset

LIITE 3(6).
Yhtenäistilikartta

Tilin nimi	Tilin nro	Alatilin numero ja nimitys
Laskennallinen verovelka	77	
.....	78	
Sisäiset tilitykset	79	1. Erotetun omaisuuden mukaisesti 2. Juoksevien tapahtumien mukaisesti 3. Sopimusten mukaisesti

PÄÄLUOKKA 7. PÄÄOMA

Osakepääoma	80	
Omat osakkeet	81	
Varapääoma	82	
Lisäpääoma	83	
Jakamaton voitto	84	
.....	85	
Rahastot	86	Rahastotyypeittäin
.....	87-89	

PÄÄLUOKKA 8. TALOUDELLINEN TULOS

Myynnit	90	1. Bruttomyynti 2. Myynnin omakustannusarvo 3. Arvonlisävero 4. Valmisteverot
---------	----	--

LIITE 3(7).
Yhtenäistilikartta

Tilin nimi	Tilin nro	Alatilin numero ja nimitys
		5. Myynnin voitto/tappio
Muut tulot ja menot	91	1. Muut tulot 2. Muut menot 3. Muiden tulojen ja menojen saldo
.....	92-93	
Hävikki ja omaisuuden arvonalennukset	94	
.....	95	
Tulevien kulujen varaukset	96	Varausten lajin mukaan
Tulevien kausien menot	97	Menot lajin mukaan
Tulevien kausien tulot	98	1. Tulot, jotka saadaan tulevina kausina 2. Korvauksetta saadut suoritukset 3. Tulevat suoritukset, jotka kohdistuvat ed. vuosiin 4. Erotus korvattavan vahingon tasearvon ja tulevan suorituksen välillä
Voitot ja tappiot	99	

TASEEN ULKOPUOLISET TILIT

Vuokrattu käyttöomaisuus	001
Säilytykseen otetut tavarat ja materiaalit	002
Jalostettavaksi otetut materiaalit	003
Komissiokauppatavarat	004
Varustaminen, kokoonpanoon otto	005
Taloushallinnon arkisto	006
Luottotappioksi kirjatut saatavat	007
Saatujen maksujen ja omaisuuden turvaaminen	008

LIITE 3(8).
Yhtenäistilikartta

Myönnettyjen maksujen ja omaisuuden turvaaminen	009
Käyttöomaisuuden käytöstä johtuva kuluminen	010
Vuokralle annettu käyttöomaisuus	011